



جامعة الزاوية
إدارة الدراسات العليا والتدريب
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية
الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني

إعداد الطالب: أحمد عمار خليفة الميساوي

إشراف الدكتور: صالح ميلود خلاط

الدرجة العلمية: أستاذ مشارك

(2020/2019)

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الإجازة العالية الماجستير بتاريخ 2020/03/07م

الموافق 13 / رجب / 1441هـ قسم المحاسبة كلية الاقتصاد جامعة الزاوية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ (1)

الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ (2) الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ (3)

مَلِكِ يَوْمِ الدِّينِ (4) إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ (5) أَهْدِنَا

الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ (6) صِرَاطَ الَّذِينَ أَنْعَمْتَ عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ

وَلَا الضَّالِّينَ (7)

سورة الفاتحة

الإهداء

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات

بسم الله الرحمن الرحيم

((وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون))

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب

اللحظات إلا بذكرك.. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

"الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

الشكر والتقدير

الشكر كل الشكر للعلي التقدير والحمد كل الحمد لله -عز وجل- لتوفيقه لإتمام هذا البحث فله الحمد من قبل ومن بعد فهو قادر على كل شيء.

وفي هذا المقام يطيب للباحث أن يتوجه بالشكر والتقدير إلى الاستاذ الفاضل الدكتور/ **صالح ميلود خلاط** عرفاناً له بالجميل من خلال تكرمه بالإشراف على هذه الدراسة، وكان السبب الرئيس في إخراجها إلى حيز الوجود، فلقد كان خير مرشد بتوجيهاته وملاحظاته الفنية التي كان لها الأثر الكبير والبالغ في إتمام هذه الدراسة بصورتها النهائية، فلا يسعني إلا أن أقول له: أطال الله عمرك وأمدك بالصحة والعافية ولك مني كل الدعاء والاحترام والتقدير .

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري إلى كل من الأستاذ الدكتور عبدالمجيد شعبان والدكتور مصطفى افتوحة لتفضلهما بقبول مناقشة هذه الدراسة .

والشكر موصول إلى كل أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة الزاوية وكذلك الأخوة العاملين بالمكتبات كافة على ما قدموه لي من مساعدات من حيث توفيرهم للكتب والمراجع اللازمة .

وأشكر كل من أسهم في إنجاز هذا البحث ولو بالشيء اليسير من نصيحة أو معلومة أو إرشاد من أجل إخراجها بالشكل اللائق .

وأخيراً.. لا يسعني في هذه اللحظة إلا أن أسجل أسمى آيات الحب والعرفان إلى جميع أفراد عائلتي وفي مقدمتهم والديّ ، على ما منحوه لي من تشجيع معنوي في سبيل مواصلة دراستي.

والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

الباحث

ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة بشكل واضح ومباشر إلى معرفة واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في عام 2002. وذلك من خلال دراسة ميدانية تمت على خمس شركات لتوزيع المشتقات النفطية، ولتحقيق هذا الهدف فقد قام الباحث بتصميم استبانة مكونة من (72) فقرة تتعلق بقياس واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة، حيث وزعت (36) استبانة على المراجعين الداخليين العاملين بهذه الشركات. وتم توزيع الاستبانة عن طريق المقابلة الشخصية وتم تجميعها بالكامل، وقد تم تحليل هذه البيانات المجمعة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) إذ تم استخدام الإحصاء الوصفي

(المتوسط الحسابي - الانحراف المعياري - الوزن المئوي) والإحصاء الاستنتاجي (اختبار Kolmogorov-Smirnov - اختبار حول المتوسط).

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية بدرجة عالية .
- تطبق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات بدرجة عالية .
- تطبق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء بدرجة عالية .

وقد خرجت الدراسة بتوصيات عدة من أهمها: ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة على تطوير برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية، كما أوصت أيضاً بضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بإعداد خطة على أساس المخاطر لتحديد أولويات المراجعة الداخلية بما يتوافق مع أهداف الشركة، وأن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقويم عمليات الحوكمة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في الشركة بما يكفل تحقيق أهدافها، وضرورة قيام المراجعين الداخليين بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها .

Abstract

This study aims to identify the reality of the application of internal auditing standards in Libyan oil derivatives distribution companies in light of the international standards of professional performance of internal audit issued by the Institute of Internal Auditors in 2002. This study aimed to identify the reality of the application of internal audit standards in the Libyan oil derivatives distribution companies in light of the international standards of professional performance of internal audit issued by the Institute of Internal Auditors in 2002. This was done through a field study conducted on five companies specialized in oil derivatives distribution. In order to achieve this goal, the researcher designed a questionnaire consisting of 72 paragraphs related to measuring the reality of the application of internal audit standards in the companies under study, where 36 questionnaires were distributed to internal auditors working in these companies. The questionnaire was distributed through a personal interview and was compiled in full. The collected data were analyzed by using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program, and both descriptive statistics and deductive statistics.

The study concluded to the following results:

- Internal audit standards are applied to a high degree in the Libyan oil derivatives distribution companies in light of the international standards of professional performance of internal audit .
- The International Standards of the Professional Performance of Internal Auditing are applied to a high degree in Libyan Oil Derivatives Distribution Companies under the Qualities Standards.
- The International Standards of the Professional Performance of Internal Auditing are applied to a high degree in Libyan Oil Derivatives Distribution Companies under the Performance Standards.

In view of the above results, the study recommended the following:

- The internal audit managers of the companies under study should develop a quality assurance and improvement program that covers all aspects of internal audit activity.
- Internal Audit Managers should prepare a risk-based plan to identify internal audit priorities in line with the Company's objectives.
- The internal audit activity shall evaluate the governance processes and propose appropriate recommendations to improve the corporate governance methods in the company in order to ensure the achievement of its objectives.

- Internal auditors shall develop and authenticate an action plan for each audit task, including the objectives, scope, timing and resources allocated to it.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	سورة الفاتحة
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	ملخص البحث
و	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
1	الفصل الأول: الإطار العام للبحث
1	1-1 - المقدمة
4	1-2 - الدراسات السابقة
13	1-3 - مشكلة البحث
14	1-4 - أهمية البحث
15	1-5 - أهداف البحث
15	1-6 - فرضيات البحث
16	1-7 - منهجية البحث
16	1-8 - حدود البحث
17	1-9 - تقسيمات البحث
19	الفصل الثاني: طبيعة المراجعة الداخلية
19	2-1 - المقدمة
20	2-2 - مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وأهميتها
31	2-3 - أنواع المراجعة الداخلية
36	2-4 - مراحل المراجعة الداخلية
37	2-5 - قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية.
42	2-6 - خلاصة الفصل

رقم الصفحة	الموضوع
45	الفصل الثالث: عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية
45	3-1 - المقدمة
46	3-2 - مفهوم معايير المراجعة الداخلية
47	3-3 - أهداف المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية
47	3-4 - أهمية المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية
48	3-5 - عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية
77	3-6 خلاصة الفصل
79	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
79	4-1 - المقدمة
79	4-2 - الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية
85	4-3 - تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات
115	4-4 - عرض نتائج الدراسة وتوصياتها
118	قائمة المراجع
124	ملاحق البحث

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
82	مدى الأهمية النسبية لكل درجة حسب مقياس ليكرت الخماسي	1
83	نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (ألفا كرونباخ).	2
83	الاستثمارات الموزعة والمستلمة حسب الشركات المستهدفة	3
85	توزيع المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة	4
86	توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي	5
87	توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي	6
87	توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة	7
88	توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية المتحصل عليها في مجال المراجعة الداخلية	8
89	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول المعيار رقم (1000) المتعلق بالأهداف والسلطات والمسؤوليات	9
91	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1100) المتعلق بالاستقلالية والموضوعية	10
92	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة وببدل العناية المهنية اللازمة	11
94	استخدام مقاييس النزعة المركزية لتحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1300) المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة	12
96	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية	13
98	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة	14

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
	حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل	
100	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة	15
102	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2300) المتعلق بأداء عملية المراجعة	16
104	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة	17
106	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2500) المتعلق بالمتابعة	18
107	استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2600) المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر	19
109	نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov	20
110	نتائج اختبار حول المتوسط العام لدرجة الاتفاق على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات	21
112	نتائج اختبار حول المتوسط العام لدرجة الاتفاق على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء	22
115	نتائج اختبار حول المتوسط العام لدرجة الاتفاق على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل	23

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
	المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية	

الفصل الأول الإطار العام للبحث

1-1 - المقدمة:

"بالرغم من أهمية المراجعة الداخلية بوصفها إحدى الدعائم الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية فإنها كوظيفة مستقلة لم يتم الاعتراف بأهميتها وإقرارها إلا حديثاً، حيث ظلت المنشآت تستخدمها كتقليد يتبع لمواجهة ظروفها وحاجاتها الخاصة دون تحديد واضح لمفهومها، وأهدافها وسلطاتها ومسؤولياتها، ومعايير أدائها". (خلاط، 2005: 114)

لقد تطورت المراجعة الداخلية من مجرد وصفها مجموعة من المفتشين يتركز عملهم على المجالات المحاسبية والمالية ونظام الضبط الداخلي، إلى كونها نشاطاً يقوم بأداء مجموعة من المهام المهمة والمعقدة، ابتداءً من مراجعة أنظمة الحاسب الآلي إلى المراجعة التشغيلية إلى تحليل العمليات والمخاطر، وأصبح للمراجع الداخلي وظيفة خاصة ومميزة.

إنّ الأهمية النسبية لوظيفة المراجعة الداخلية تكمن في أنها تؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة ويتحقق ذلك بما يجب أن تتصف به من تكيف لمواجهة أي تطورات في نشاط المنشآت التي تعمل بها، ولم يعد مقبولاً أن تقتصر تقارير المراجعة الداخلية على المشاكل التي يجدها المراجعون الداخليون فحسب، بل إن المراجعين الداخليين في عالم الأعمال اليوم يجب أن يكون لديهم الجاهزية والاستعداد لتقديم النصح والمشورة بخصوص تحسين وتطوير أعمال المنشأة وعملياتها. (الدويري، 2005)

وفي ضوء ذلك ولما كسبت التطورات المتلاحقة في البيئة الاقتصادية العالمية عرّف معهد المراجعين الداخليين (The Institute of Internal Auditors (The I.I.A) المراجعة الداخلية بأنها: " نشاط استشاري وتأكدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة، وتحسين عمليات المنظمة، بما يؤدي لمساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة ". (The I.I.A,2003: 13)

هذا وقد زادت أهمية المراجعة الداخلية مع زيادة المتطلبات الجديدة التي تفرضها قوانين بعض الدول، ومنها قانون (The Sarbanes-Oxley Act 2002) ومن هذه المتطلبات إلزام

الإدارة بالتحقق من فعالية إجراءات وآليات الرقابة على الإفصاح في التقارير السنوية والربع سنوية، وبتوثيق وتقييم التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، وكذا زادت الأهمية بشكل كبير في ظل اقتصاد العولمة لما ألقى عليها من مسؤوليات ووظائف يجب أن تقوم بها، مثل تقييم العمليات وتوفير أداة فعالة للرقابة والحوكمة داخل أي منشأة. (مبارك، 2009).

وقد أسهم معهد المراجعين الداخليين في تطوير المراجعة الداخلية مهنيًا، وذلك من خلال الجهود التي قام بها، وصولاً إلى إصدار معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية عام 1978 وذلك انطلاقاً من أنه ما من مهنة إلا ولها قواعد وأصول تحكم ممارستها، ولكي تنتقل المراجعة الداخلية من مجرد وظيفة إلى مهنة كان لابد من وضع معايير تساعد على النهوض بمستوى أدائها، ويقصد بمعايير الأداء " أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذ مهمته وتعتبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة ". (الناغي، 2000: 52)

"وقد حدد المعهد أهدافه من إصدار معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في أنها تساعد جميع الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية في فهم دورها ومسؤولياتها، كما تضع الأسس التي بناء عليها يقاس أداء المراجعة الداخلية وتحسن الممارسة العملية للمراجعة الداخلية". (خلاط، 2005: 120). كما أوضح المعهد الاعتبارات التي روعيت عند وضع هذه المعايير وهي على النحو التالي (أوبكر، 2005):

- إن المعايير المقترحة تمثل قائمة بما هو متوقع من المراجع ومن التنظيم والإدارة العليا.
- نقلت هذه المعايير التركيز من كون المراجعة الداخلية وسيلة إلى خدمة الإدارة إلى وسيلة لخدمة التنظيم ككل.
- ركزت المعايير على أهمية الاستقلال في المراجعة الداخلية.
- وسعت هذه المعايير نطاق المراجعة الداخلية ليشمل المالية والإدارية.
- قننت هذه المعايير مراحل تنفيذ عمليات المراجعة الداخلية.

"وقسمت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين

في عام 1978 إلى خمسة معايير رئيسة تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية، وهذه المعايير

هي: " (The I.I.A,1997: 5)

1. معيار الاستقلال. Independence
2. معيار الكفاءة المهنية. Professional Proficiency
3. معيار مجال العمل. Scope of Work
4. معيار أداء أعمال المراجعة. Performance of Audit Work
5. معيار إدارة قسم المراجعة الداخلية. Management of the Internal Auditing Department

وتشتمل تلك المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية، والتي تمثل إصدارات رسمية لمعهد المراجعين الداخليين.

ولم تتوقف جهود معهد المراجعين الداخليين عند هذا الحد، بل استمرت في تطوير هذه المعايير وتعديلها وإعادة تنظيم أسس تقسيمها، ففي عام 2002 أصدر المعهد مجموعة جديدة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية أطلق عليها مسمى المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، وقد أعاد المعهد تقسيم المعايير إلى مجموعتين، هما:

المجموعة الأولى / معايير الخصائص أو (الصفات) Attribute Standards: وهي المعايير التي تحدد خصائص وصفات ومواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية المراجعة الداخلية، وتشمل المعايير التالية:

- معيار الهدف والسلطة والمسؤولية. Authority, and Responsibility Purpose
- معيار الاستقلال والموضوعية. Independence and Objectivity.
- معيار الكفاءة والعناية المهنية المعقولة. Proficiency and Due Professional Care
- معيار برنامج ضمان الجودة. Quality Program Assessments

المجموعة الثانية / معايير الأداء Performance Standards: وهذه المعايير تتعلق بتخطيط عملية المراجعة وأداء عملية المراجعة وتوصيل النتائج وإعداد التقارير بصورة جيدة وتشمل المعايير التالية:

- معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية. Managing the Internal Audit Activity
- معيار طبيعة العمل. Nature of Work
- معيار تخطيط عملية المراجعة. Engagement Planning
- معيار أداء عملية المراجعة. Performing the Engagement
- معيار توصيل نتائج المراجعة. Communicating Results
- معيار متابعة النتائج. Monitoring Progress
- معيار قبول الإدارة للمخاطر. Resolution of Management`s Acceptance of Risk

وتكمن أهمية معايير المراجعة الداخلية في كونها تمثل الخطة التي يستند إليها المراجع الداخلي في قيامه بأداء مهام المراجعة، والنهوض بمسؤولياته وواجباته المهنية، كما أنها وسيلة للحكم على الأداء المهني للمراجع وتقييم ذلك الأداء بعد الانتهاء من أعمال المراجعة وتقديم التقرير النهائي عنها. (عبد الوهاب، 2004).

ومن هنا يرى الباحث أهمية معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في تحسين وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات في البيئة الليبية، لذا سيقوم الباحث بدراسة واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

2-1 الدراسات السابقة.

1-2-1 دراسات محلية.

- دراسة عاشور (1990)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية، وقد توصلت إلى نتائج عدة، منها: أن أغلب الشركات الصناعية الليبية يوجد فيها أقسام أو إدارات للمراجعة الداخلية إلا أن المراجعة الداخلية تعاني من أوجه قصور عدة أهمها:

- أغلب المتطلبات الرئيسية لضمان كفاءة وتأهيل المراجعين الداخليين بالشركات الصناعية الليبية غير متوفرة.

- عدم قيام المراجعين الداخليين بمعظم أقسام المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية باتباع الأسلوب الصحيح أثناء تأديتهم عمليات المراجعة الداخلية المختلفة.
- عدم توفر معظم المقومات الأساسية للاستقلالية المطلوب توافرها في أقسام المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية.
- أن المراجعين الداخليين في الشركات الصناعية الليبية لا يقومون بتأدية نسبة كبيرة من المهام الواجب عليهم القيام بها.

- دراسة غفير (1995)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر المقومات الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية (مصارف القطاع العام) قيد الدراسة، وقد توصلت إلى نتائج عدة أهمها:

- عدم توفر أقسام مستقلة للمراجعة الداخلية في أغلب المصارف التجارية الليبية.
- لا تتوفر لدى أغلبية المراجعين الداخليين بفروع المصارف التجارية الخبرة الكافية.
- لا يحمل أغلب المراجعين الداخليين بفروع المصارف التجارية مؤهلات عالية.
- لا يقوم أغلب المراجعين بفروع المصارف التجارية بعمليات التخطيط للمراجعة وفحص المعلومات وتقييمها.
- عدم إعداد برامج للمتطلبات المالية والبشرية اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية بفروع المصارف التجارية.

- دراسة أبو بكر (2005)

تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية في دعم الهيكل الرقابي بالوحدات الاقتصادية في مدينة بنغازي، حيث هدفت إلى بيان مفهوم وظيفة المراجعة الداخلية وتوضيح أهم المقومات ومعايير المراجعة الداخلية، وكذلك تحليل واقع وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الاقتصادية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ضعف المراجعة الداخلية بالوحدات الاقتصادية يرجع إلى العديد من الأسباب، والتي من

أهمها: نقص المؤهلات العلمية والخبرات العملية بأقسام ومكاتب المراجعة الداخلية بهذه الوحدات، عدم الاهتمام بالتعليم المهني المستمر مثل التدريب على أعمال المراجعة الداخلية، والقيام بوظيفة المراجعة الداخلية من قبل أشخاص ليسوا ذوي علاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

- تركز أقسام المراجعة الداخلية بالوحدات الاقتصادية وأقسامها على المراجعة الحسابية وتهمل إلى حد كبير جميع أنواع المراجعات الأخرى.
- لا تقوم مكاتب وأقسام المراجعة الداخلية بالوحدات الاقتصادية بإصدار تقارير منظمة لمتابعة النشاط بهذه الوحدات وتقييمه.
- لا توجد معايير للأداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية يمكن تطبيقها أو الاسترشاد بها عند ممارسة تلك الوظيفة.
- عدم اهتمام أقسام المراجعة الداخلية بدراسة الكفاءة الإنتاجية للوحدات الصناعية.

- دراسة البديري (2005)

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة بنغازي، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- عدم الاهتمام بالمراجعة الداخلية في الشركات الصناعية.
 - هناك أوجه قصور في التأهيل المهني للمراجعين الداخليين، ولا يوجد اهتمام بالتعليم والتطوير المستمر لهم.
 - عدم توفر الخبرة الكافية للمراجعين الداخليين، وعدم كفاية الدورات التدريبية.
 - ينحصر دور المراجعة الداخلية في الأهداف التقليدية للمراجعة الداخلية، حيث لا يتم الاهتمام بالاستخدام الاقتصادي والكفاء للموارد.
 - عدم توفر معلومات مكتوبة توضح السياسات والخطط اللازمة لأداء المراجعة.
 - معايير الأداء منخفضة، حيث إن هناك نقصاً في التخطيط والتوثيق وفي تجميع وتحليل المعلومات وتفسيرها وإعداد المستندات.

- لا توجد أي لجنة مراجعة بالشركات الصناعية.

- دراسة خلاط (2007)

- تم إجراء هذه الدراسة بهدف التعرف على مجال خدمات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية التابعة للقطاع العام في ليبيا، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- يتمثل الهدف الرئيس لوظيفة المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة في اكتشاف الأخطاء في المجالات المحاسبية والمالية فقط وعرضها على الإدارة.
 - إن مجال الفحص والتقييم لمكاتب المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة لم يتوسع ليمتد إلى مراجعة المجالات غير المحاسبية والمالية للمستويات الإدارية الوسطى أو محاولة فحص وتقييم أعمال المستويات الإدارية العليا، بل مازال مقتصرًا على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية للمستويات الإدارية الدنيا والتي عادة ما يسند إليها تنفيذ مثل هذا النوع من العمليات.
 - لا تقوم مكاتب المراجعة الداخلية في تلك الشركات بعملية تقييم جودة مستوى الأداء الشخصي للعاملين في مختلف المستويات الإدارية.
 - إن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات -محل الدراسة- تركز على تقديم الخدمات الوقائية فقط.

- دراسة مسعود (2010)

- هدفت هذه الدراسة إلى بحث مدى تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين عام 1978 في مصرف الجمهورية (الإدارة العامة) وتمت في شكل دراسة حالة، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها عدم تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في مصرف الجمهورية، وذلك لعدم توافر متطلبات تطبيق المعايير التالية:
- إن متطلبات معيار الاستقلالية ما زالت غير متوفرة بشكل متكامل.
 - إن متطلبات معيار مجال عمل المراجعة الداخلية بالمصرف تعد غير متوفرة.
 - عدم توفر متطلبات معيار أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالمصرف.
 - عدم توفر متطلبات معيار إدارة قسم المراجعة الداخلية بالمصرف.

- دراسة الجبو (2017)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى إسهام المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية. (دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب). وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها: أن إدارة المراجعة الداخلية بالشركة الليبية للحديد والصلب تسهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال التزامها بصورة جيدة بتطبيق معايير المراجعة الداخلية، مع القصور في تطبيق بنود متطلبات المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

1-2-2 دراسات عربية.

- دراسة الرحالة (2005)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، وذلك من خلال التعرف على مدى التزام أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات الرسمية والخاصة بالمعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في عملها، وتأثير العوامل الشخصية للعاملين على مدى الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن الجامعات الأردنية تلتزم بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، كما أن العوامل المتعلقة بالمشاركين في الدراسة ليس لها تأثير على فاعلية الأداء بسبب التجانس، وقد كان لعمر الجامعة دون غيره من العوامل التأثير الواضح على فاعلية أداء المراجعة الداخلية.

- دراسة السلامي (2005)

تم إجراء هذه الدراسة بهدف إلقاء الضوء على مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير المراجعة الداخلية، وبيان العلاقة بين المتغيرات الشخصية للمراجعين الداخليين وحجم الشركة ومدى التزامهم بمعايير المراجعة، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك التزام بمعايير المراجعة الداخلية في شركات التأمين اليمنية، وأظهرت الدراسة أيضاً أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام

إدارات المراجعة الداخلية في شركات التأمين اليمينية بمعايير المراجعة الداخلية والامتغيرات الشخصية للمراجع الداخلي.

- دراسة مخلوف (2007)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق البنوك التجارية الأردنية لمعايير المراجعة الداخلية، وذلك من خلال مقارنة إجراءات المراجعة الداخلية المتبعة في البنوك التجارية الأردنية، ومعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في عام 1978 وذلك لعدم وجود معايير أردنية للمراجعة الداخلية تحكم هذه الوظيفة في الأردن، كما تناولت هذه الدراسة تقييماً لمدى ملاءمة هذه المعايير للتطبيق في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر مديري المراجعة الداخلية وكادرها الوظيفي. وقد خلصت إلى النتائج التالية:

- عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية وبين عدد العاملين في المراجعة الداخلية، وعدد سنوات الخبرة المصرفية للعاملين في المراجعة الداخلية، وعدد فروع البنك.
- عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي والتخصص العلمي للمراجعين الداخليين.
- إن البنوك التجارية الأردنية تقوم بتطبيق معايير المراجعة الداخلية، وأن هناك تفاوت بين البنوك التجارية الأردنية في تطبيق معايير المراجعة الداخلية، كما تبين أنه لدى تحليل الهيكل التنظيمي للبنوك التجارية الأردنية وجد أن دائرة المراجعة الداخلية تتبع تنظيمياً إلى لجنة المراجعة.

- دراسة العفيفي (2009)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة، وتوصلت إلى وجود انخفاض في أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة بدرجة كبيرة، وأن ارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية تحول

دون تطبيقها.

- دراسة الطويل (2009)

تم إجراء هذه الدراسة بهدف التعرف على مدى فاعلية أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات الفلسطينية، وذلك من خلال التعرف على مدى التزام أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات بالمعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين يمتلكون بصورة متوسطة المعرفة الكافية بمعايير المراجعة الداخلية وتوجد خطة تنظيمية توضح موقع دائرة المراجعة على الهيكل التنظيمي، وأن وجود مؤهل علمي في مجال الرقابة والمراجعة يسهم في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية.

- دراسة صالحى ويزيد (2016)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية وقد توصلت إلى أن ممارسة المراجعة الداخلية في الشركات الجزائرية -محل الدراسة- تتوافق إلى حد كبير مع المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وأن المتغيرات المتعلقة بنشاط المراجعة الداخلية لها تأثير على تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية في هذه الشركات.

3-2-1 دراسات أجنبية.

- دراسة Allegrini, M. D and Onza G, 2003، نقلاً عن الطويل (2009)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الملامح الأساسية لأنشطة المراجعة الداخلية في الشركات الإيطالية الكبرى، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج هي:

- أن جميع الشركات الكبرى لديها وحدات مراجعة داخلية، وأن وحدات المراجعة الداخلية الموجودة لدى البنوك وشركات التأمين تم تشكيلها بشكل أساسي استجابة للمتطلبات القانونية.
- أن معظم وحدات المراجعة في هذه الشركات صغيرة الحجم ولكن نسبة كبيرة منها تتمتع بقدر معقول من الاستقلالية، حيث إنها غير مرتبطة بالإدارة.
- أنه يوجد ميل لدى الشركات المرتبطة ببعضها كمجموعة للاعتماد على شركة مراجعة واحدة وللحصول على خدمات المراجعة الداخلية.

- أن هناك اهتماماً من قبل الشركات الكبرى بالمراجعة التشغيلية ويقدر أقل بمراجعة الالتزام وأن الموارد الاقتصادية المخصصة للمراجعة المالية قليلة نسبياً.
- يوجد اهتمام متزايد بالمنهجية المبنية على تقييم المخاطر، وأن تقييم المخاطر من المدخلات الرئيسية لعملية التخطيط للمراجعة.

- دراسة Kevin, 2003 نقلاً عن العيفي (2009)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير هيكل المراجعة الداخلية في الانطباع السائد لدى مستخدمي البيانات المالية عن مقدرة وظيفة المراجعة الداخلية على منع حصول غش القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وتبين أن الانطباع السائد لدى المسؤولين هو أن قيام المراجعين الداخليين بتوجيه تقاريرهم إلى الإدارة العليا يجعلهم في مركز لا يمكنهم من تقليل حدوث غش القوائم المالية، وأن توجيه هؤلاء المراجعين لتقاريرهم إلى مجلس الإدارة يجعلهم في مركز أكثر استقلالية، وبذا يمكنهم من تقليل حالات غش القوائم المالية، لكن الدراسة لم تظهر فروقات في الانطباع السائد عند إمكانية تقليل غش القوائم المالية يعود إلى أن وظيفة المراجعة يتم الحصول عليها من داخل الشركة أو من مصدر خارجي لاسيما عندما يتم توجيه التقارير إلى لجنة المراجعة في الشركة.

- دراسة Jantan, et, al, 2005 نقلاً عن سعيد (2010)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مستوى التزام الشركات المدرجة في السوق المالي الماليزي بمعايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، وكذلك تحديد ما إذا كان الالتزام بهذه المعايير يؤثر على نظم الرقابة الداخلية في هذه الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

- إن مهنية وموضوعية أقسام المراجعة الداخلية في الشركات المدرجة في السوق الماليزي للأوراق المالية تؤثر بشكل ملحوظ في كفاءة نظم الرقابة الداخلية فيها.
- إن لنطاق المراجعة الداخلية والأداء المهني في أقسام المراجعة الداخلية تأثيرات في سمات الاتصال والإعلام الخاص بنظام الرقابة الداخلية وسمات بيئة نظام الرقابة الداخلية.

- إن عملية إدارة قسم المراجعة الداخلية وأداء عمل المراجعة الداخلية وخطه المراجعة الداخلية والتقارير عن عمل المراجعة الداخلية تؤثر بشكل ملحوظ في سمات تقدير المخاطر الخاصة بنظام الرقابة.

- دراسة Krishna et. al, 2011

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل عملية المراجعة الداخلية وأثرها في تكنولوجيا المعلومات، من خلال تحديد أسباب فقدان التوجيهات المتاحة للممارسة الأفضل مع اقتراح المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية لمساعدة المراجعين الداخليين لإنجاز عملية المراجعة وتقبل الخطر التنظيمي، وتوصلت إلى نتيجة مفادها أنه ليس هناك نموذجاً عاماً لأدوات تكنولوجيا المعلومات مطبق على مستوى منظمات الأعمال.

- دراسة Suyono, 2012

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر في جودة وظيفة المراجعة الداخلية، حيث حددت ثلاثة عوامل مستقلة، هي الاستقلالية، والخبرة، والمساءلة. وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن الاستقلالية عنصر مهم في تأدية وظيفة المراجعة الداخلية، لما تضيفه من ثقة على المهمة، وأن الخبرة يتم اكتسابها من خلال الانتظام في العمل، أما المساءلة فهي دافع نفسي يحاول الشخص من خلالها أن يكون مسؤولاً ومساءلاً عن الأعمال الموكلة إليه.

- دراسة Macrae and Gils, 2014

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد فرص تحسين فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع العام، برعاية معهد المراجعين الداخليين لتحليل حالة القطاع العام. وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن الاستقلالية التنظيمية معيار مهم في فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام، وكذلك الخبرة والموضوعية، واتباع المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

1-2-4 التعليق على الدراسات السابقة:

توصلت الدراسات السابقة إلى مدى أهمية المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في دعم فعالية وكفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، أما الدراسات في البيئة الليبية فقد توصلت إلى

نتيجة مفادها أن هناك تدنياً وضعفياً في أداء أعمال المراجعة الداخلية في الشركات الليبية.

إن هذه الدراسة تعد امتداداً للدراسات السابقة من حيث تناولها لموضوع البحث إلا أن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو اختلاف مجال الدراسة وبيئة التطبيق، أما أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية هو دراسة واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

1-3 مشكلة البحث:

تتم ممارسة المراجعة الداخلية في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة لصالح مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف والحجم والتعقيد والهيكلية، كما تتم ممارسة المراجعة الداخلية من قبل أشخاص داخل المنشأة، ومع أن تلك الاختلافات قد تؤثر في ممارسة المراجعة الداخلية في كل بيئة على حده فإن التقيد بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية يشكل أمراً أساسياً ليتمكن المراجعون الداخليون من الوفاء بمسؤولياتهم، ويتمثل الغرض من المعايير في (https://ha.The IIA: org/2017):

1. توجيه الالتزام بالعناصر الإلزامية من المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.
2. توفير إطار مرجعي لأداء وتعزيز مجال واسع من خدمات المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة.

3. إرساء الأسس لتقييم أداء المراجعة الداخلية.

4. تعزيز تحسين عمليات وأعمال المنظمة.

لذا فإن التوافق مع المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين عام 2002 ضرورة لمقابلة مسؤوليات المراجع الداخلي ونشاط المراجعة الداخلية.

وبذا فقد أشارت مجموعة من الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية بأن هناك قصوراً وضعفاً في مستوى الأداء لأعمال المراجعة الداخلية، وهذا ما تؤكدته دراسة عاشور 1990 ودراسة

غير 1995، ودراسة خلاط 2005، ودراسة أبو بكر 2005، ودراسة البديري 2005، ودراسة مسعود 2010، ودراسة الجبو 2017، ويتمثل هذا القصور في عدم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الليبية في أداء المهام الموكلة لها.

وتأسيساً على ما تقدم فإنه يمكن صياغة مشكلة البحث في صورة تساؤل رئيس يحتاج إلى إجابة تدور حوله مشكلة البحث، وهو:

ما واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل

المعايير الدولية للأداء المهني ؟

ويتفرع من هذا التساؤل الرئيس تساؤلين فرعيين يتضح من خلال مناقشتها أبعاد المشكلة محل البحث وذلك على النحو التالي:

التساؤل الفرعي الأول: ما واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات ؟

التساؤل الفرعي الثاني: ما واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء ؟

1-4 أهمية البحث:

أصبحت المراجعة الداخلية ضرورية للمؤسسات والشركات التي تسعى لتطبيق أسس الجودة والتميز وضبط الأداء والرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، وذلك حتى يُمكن تقديم الاستشارات للإدارة حول أنشطة المؤسسة وعملياتها انسجاماً مع المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تكمن أهمية هذا البحث في تقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية. كما يمكن أن تسهم نتائج هذه الدراسة وتوصياتها في تحديد الفجوات والقصور في وظيفة المراجعة الداخلية حتى يمكن تحسين وتطوير الأداء بما يواكب المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

1-5 أهداف البحث:

أ-دراسة المراجعة الداخلية من حيث مفهومها وأهدافها وأهميتها وأنواعها وأساليبها وقواعد آدابها وسلوكها ومعاييرها وذلك من خلال الاطلاع على ما كتب عنها في الأدب المحاسبي.

ب- معرفة واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني، وذلك من خلال التالي:

- التعرف على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات.

- التعرف على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء.

1-6 فرضيات البحث:

بالنظر إلى مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفرضية الرئيسة للبحث على النحو التالي:

لا تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية

في ظل المعايير الدولية للأداء المهني.

وحتى يمكن اختبار هذه الفرضية فإن الأمر يستلزم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات.

الفرضية الفرعية الثانية: لا تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء.

1-7 منهجية البحث:

أصبحت مناهج البحث العلمي متداخلة بشكل تكاملي، وقد يكون من الصعب استعمال منهج واحد دون الاستعانة بالمنهج الآخر، ولتحقيق أهداف هذا البحث سوف يُستعمل المنهج الاستقرائي للاطلاع على الكتب والدوريات العلمية المنشورة وغيرها، وكذلك الاطلاع على المعلومات على شبكة المعلومات الدولية فيما يتعلق بأدبيات المحاسبة ذات العلاقة بالموضوع محل الدراسة، وذلك لتشكيل الإطار النظري للدراسة وصياغة فروضها، كما ستعتمد الدراسة على المنهج الاستنباطي في المرحلة الثانية، حيث يمكن من خلال المنهج الاستنباطي إيجاد المتغيرات والأبعاد والتأثيرات التي تساعد في تحليل وتقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات

توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، عن طريق تصميم صحيفة استبانة وتطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة الميدانية، واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة ومن ثم صياغة النتائج والتوصيات لها.

1- 8 حدود البحث:

الحدود الموضوعية: يتناول هذا البحث دراسة واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

الحدود المكانية: يقتصر البحث على إجراء الدراسة الميدانية على المراجعين الداخليين العاملين بالإدارات الرئيسة لشركات توزيع المشتقات النفطية الليبية التالية: (شركة البريقة لتسويق النفط - شركة الشرارة الذهبية - شركة الراحلة للخدمات النفطية- شركة الطرق السريعة - شركة ليبيا نفط).

الحدود الزمنية: تقتصر نتائج الدراسة الميدانية على الفترة الزمنية التي أجريت فيها، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة من 2019/3/1 إلى 2019/3/31.

9-1 تقسيمات البحث:

في ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه، فقد تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول وذلك

على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث.

يتناول هذا الفصل فكرة عامة عن البحث تشتمل على المقدمة والدراسات السابقة ومشكلة

البحث وأهميته وأهدافه وفرضياته ومتغيراته ومنهجيته ومجتمع البحث وعينته وحدوده وتقسيماته.

الفصل الثاني: طبيعة المراجعة الداخلية.

يهدف هذا الفصل إلى دراسة المراجعة الداخلية من حيث مفهومها وأهدافها وأنواعها

ومراحلها وقواعد سلوكها المهني، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

- مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وأهميتها.

- أنواع المراجعة الداخلية.

- مراحل المراجعة الداخلية.

- قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية.

الفصل الثالث: عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

يهدف هذا الفصل إلى عرض المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية وتحليلها،

ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

- مفهوم معايير المراجعة الداخلية.

- أهداف المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

- أهمية المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

- عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.

يهدف هذا الفصل إلى عرض منهجية الدراسة الميدانية وتحليل بياناتها واستخلاص

نتائجها، وذلك عن النحو التالي:

- الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية.
- تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات.
- عرض نتائج الدراسة وتوصياتها.

الفصل الثاني طبيعة المراجعة الداخلية

1-2 مقدمة الفصل:

إن وظيفة المراجعة الداخلية من أهم أدوات نظام الرقابة الداخلية، فهي تمس جميع مجالات العمل داخل المنشأة، حيث تساعدها على القيام بمهامها وضمان سلامة العمليات المختلفة، وهي وسيلة من وسائل تقييم إجراءات الرقابة الداخلية يتم عن طريقها التأكد من مدى صحة وسلامة البيانات المقدمة للإدارة، والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية ودرجة لالتزام بها.

لقد مرت وظيفة المراجعة الداخلية بالكثير من المراحل عرفت خلالها تطورات على المستوى العملي متأثرة بعوامل اقتصادية واجتماعية وإدارية وتكنولوجية، أهمها: كبر حجم منظمات الأعمال وتعدد أنشطتها، وتحول الكثير منها إلى منظمات متعددة الجنسية وتزايد الحاجة إلى بيانات ومعلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وانتشار ظاهرة انفصال الملكية عن الإدارة.

"وإذا كانت العوامل سابقة الذكر أدت إلى تطور المراجعة الداخلية من الناحية العملية وأما من الناحية العلمية فإن المراجعة الداخلية كمفهوم بدأ مع إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) عام 1941، حيث أسهم بفاعلية كبيرة في تحديد إطار واضح للمراجعة الداخلية، وهذا ما يؤكد Brink في هذا الشأن، حيث إن المراجعة الداخلية قبل إنشاء معهد المراجعين الداخليين لم تكن سوى نشاط تقليدي داخل المنظمة يقتصر على مراجعة العمليات المالية والتي تتضمن تصحيح الأخطاء إن وجدت وحماية الأصول". (Brink, 1978: 24) نقلاً عن خلاط، 2005: 115

وبناء على ما تقدم فإن هذا الفصل يهدف إلى دراسة طبيعة المراجعة الداخلية، ولتحقيق

هذا الهدف فقد تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

- مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وأهميتها.
- أنواع المراجعة الداخلية.
- مراحل المراجعة الداخلية.

- قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية.

وينتهي الفصل بملخص للناتج التي توصل إليها الباحث.

2-2 مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وأهميتها.

2-2-1 مفهوم المراجعة الداخلية

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم المراجعة الداخلية وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بها، حيث تعددت وجهات نظر المنظمات المهنية والأكاديميين حول مفهوم المراجعة الداخلية. وقد يكون من المفيد في هذه المرحلة استقراء ما توصلت إليه المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية بشأن مفهوم المراجعة الداخلية.

2-2-1-1 المفهوم المهني للمراجعة الداخلية.

يعرّف معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية بأنها: " نشاط استشاري وتوكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة بما يؤدي لمساعدة المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منهجي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة". (The I.I.A,2003: 13)

من التعريف السابق نلاحظ أن مصطلح إضافة قيمة يعد من المصطلحات المهمة والرئيسة لتعريف المراجعة الداخلية، إذ يعني هذا المصطلح أن نشاط المراجعة الداخلية يضيف قيمة إلى المنظمة (أو الأطراف المعنية) عندما يقدم تأكيدات موضوعية وذات صلة، ويسهم في فاعلية وكفاءة عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر في المنظمة.

ويتضح أيضاً من هذا التعريف أن المراجعة الداخلية هي مجموعة من الأنشطة تقوم بها هيئة داخلية مستقلة تهدف إلى تقديم خدمتين رئيسيتين هما:

الأولى خدمة توكيدية (Assurance Service) تتمثل في عملية فحص موضوعي للأدلة بغرض تقييم مستقل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. والثانية تقديم خدمة استشارية (Consulting Service) تتمثل في تقديم المشورة والخدمات المتعلقة بها لعميل ما، والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا العميل، ويكون المقصود بها إضافة قيمة وتحسين عمليات

الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. وذلك دون أن يضطلع المراجع الداخلي بأي مسؤوليات إدارية. وبناء على التعريف السابق يتضح أن المراجعة الداخلية تهدف إلى مساعدة المنظمة في تحقيق ما يلي:

- تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر.
- تقييم وتحسين فاعلية الرقابة.
- تقييم وتحسين فاعلية الحوكمة.

بينما يعرف المعيار الدولي للمراجعة الداخلية رقم (610) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants (IFAC)، المراجعة الداخلية بأنها " فاعلية تقييميه مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها، ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة وملاءمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها ". (جمعة، 2008: 27)

يتبين من التعريف السابق أن وظائف المراجعة الداخلية تشمل على وظيفتين: الأولى وهي وظيفة (الاختبار) وتعني اختبار وفحص الأحداث والوقائع الماضية بغرض التحقق من دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية، وكذلك اختبار وفحص الرقابة الداخلية، وأن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها وأنها محاطة بالحماية الكافية من الإهمال والسرقة. أما الوظيفة الثانية فهي (التقييم) وهي تعد امتداداً لمراجعة الأحداث المالية، لذا فإن التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المنشأة موضع مراقبة.

كما عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين المراجعة الداخلية بأنها " وظيفة مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المنشأة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة". (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2004: 3)

يتفق هذا التعريف مع التعريف السابق بأن المراجعة الداخلية هي وظيفة أو نشاط مستقل وموضوعي، وأن هذا النشاط ينشأ ضمن نطاق المنشأة عن طريق فحص وتقييم مستمر لكافة

المجالات والأنشطة المختلفة للمنشأة، بحيث يساعد القائمين على مهام المراجعة الداخلية القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك لمساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها المحددة والموضوعة مسبقاً.

أما المعهد الفرنسي للمراجعة الداخلية والمستشارين الداخليين (Institute Françoise De L' audit Et Du Controlee Interne) فقد عرّف المراجعة الداخلية على أنها: " نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق قيمة مضافة ".
(IFACI,2003: 213)

يتضح من خلال التعريف السابق أن نشاط المراجعة الداخلية نشاط مستقل، وأن قيام المراجع الداخلي بأعمال الفحص والتقييم يتوقف على درجة الاستقلالية، وبذا فإن هذا النشاط لا يخضع لأية قيود أو أي ضغوط تحد من فعالية وكفاءة أعمال الفحص والتقييم، وأن التقرير عن النتائج تكون موضوعية. كما يبيّن التعريف أن المراجعة الداخلية يجب أن تقدم نصائحها من خلال تقديم خدمات استشارية للمنظمة لتحسين أداء الإدارة، لذلك تقع مسؤولية تقديم النصيحة بغرض المساعدة على عاتق القائمين بنشاط المراجعة الداخلية، كما يتم خلق قيمة مضافة للمنظمة من خلال قيام أعمال المراجعة الداخلية بواجباتها التقييمية والبناءة.

2-1-2-2 المفهوم الأكاديمي للمراجعة الداخلية

يعرّف (محمود، وآخرون، 1998: 128) المراجعة الداخلية على أنها "جزء من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة من إدارات المنشأة ومهمته مراجعة وفحص المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية والعمليات المختلفة وتقييم أداء الإدارات والأقسام في المنشأة ثم تقديم تقارير إلى الإدارة العليا بنتائج هذا التقييم".

يتضح من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وجزء من نظام الرقابة الداخلية يقوم بها موظفون من داخل المنشأة مرتبطون بالسياسات العامة للإدارة، ومن أهم واجباتها بيان مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية والتحقق من دقة وسلامة التقارير والبيانات المحاسبية

ومطابقتها للسياسات والنظم الموضوعة، وتقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة بالمنشأة، ومدى التزام العاملين بتطبيق التعليمات التي تضعها الإدارة ورفع تقارير بنتائج التقييم إلى المستويات العليا .

ويعرّف (جمعة، 2008: 28) المراجعة الداخلية على أنها " مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المنشأة، تنشئها الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة، وفي التحقيق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المنشأة إلى درجة كفاية الإنتاجية القصوى " .

ووفقاً لهذا التعريف فإن المراجعة الداخلية تقدم خدماتها داخل المنشأة، وذلك بغرض تحقيق أهداف الإدارة من خلال التحقق من صحة البيانات المحاسبية ودقتها، والتأكد من إحكام الرقابة على الأصول، ومتابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وتقييمها لإجراء التعديلات اللازمة عليها .

يستخلص الباحث من خلال عرض المفاهيم المهنية والأكاديمية للمراجعة الداخلية أنه يوجد اختلافات بين التعريفات السابقة فيما يتعلق بتطور الأهداف وذلك حسب التطور الزمني الذي لحق بها، حيث أصبحت النظرة للمراجعة الداخلية على أنها سلطة رقابية غير تنفيذية ذات نشاط مستقل داخل المنظمة، لم تعد قاصرة على مجرد مراجعة العمليات المالية والمحاسبية فحسب، بل اتسع مجال خدماتها لتشمل مراجعة كافة العمليات والأنشطة بالمنظمة، وتقديم الاستشارات والتوصيات والمقترحات التي تحتاج إليها الإدارة لتحسين أدائها، وكذلك الدقة في المعلومات التي تحتاج إليها كافة الأطراف المعنية .

2-2-2 أهداف المراجعة الداخلية

من خلال عرض مفهوم المراجعة الداخلية نجد أن هدفها الرئيس هو تحسين كفاءة وفاعلية

إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة بالمنشأة.

يرى (الصحن وسرايا، 2006: 183) بأن أهداف المراجعة الداخلية تتمثل في مجموعتين

أساسيتين هما:

أ- التحقق من التزام المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة بتنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية الموضوعية من قبل الإدارة.

ب- التحقق من مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة في المنشأة، والتحقق من أن المعلومات المعروضة على الإدارة والمستخدم لغرض الرقابة دقيقة وكافية.

وقد حدد المعيار رقم (300) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) أهداف المراجعة

الداخلية فيما يلي (AICPA,2000: 3 نقلاً عن الرحاحلة، 2006: 104):

- 1- التأكد من تكامل المعلومات المالية والتشغيلية والتقارير.
- 2- تحديد مدى التزام المنظمة بالقوانين والسياسات والإجراءات والأدوات المالية.
- 3- التأكد من أن المنظمة تعمل بفاعلية وبطريقة اقتصادية.
- 4- تحديد فيما إذا كانت موارد المنظمة مناسبة وتستغل لتحقيق الأهداف المخصصة من أجلها.
- 5- التأكد من أن أنظمة حماية الأصول توفر الحماية المناسبة لتلك الأصول.

ومع تطور منظمات الأعمال تطورت أهداف المراجعة الداخلية وظهرت مفاهيم جديدة

تمس أنشطة المراجعة الداخلية مثل إدارة الجودة الشاملة ومحاسبة المسؤولية والمحاسبة الاجتماعية

والبيئية، وبذلك نلاحظ التطور الواضح في أهداف المراجعة الداخلية الذي نتج عنه تنوع أنشطة

المراجعة الداخلية لتشمل المراجعة المالية مثل التحقق من وجود الأصول ومدى مناسبة وسائل

حمايتها للحد من إساءة استخدامها، وفحص الأنظمة المحاسبية والأنظمة المساندة لها ومدى

فاعليتها، كما تشمل مراجعة النواحي الإدارية لمعرفة مدى التقيد بالسياسات العامة وخطط الإدارة

للوصول إلى تحقيق الأهداف.

وبالرغم من أن الهدف الرئيس من أقسام المراجعة الداخلية في أي منشأة هو تحقيق

الأهداف الكلية لها، فإن أهداف المراجعة الداخلية دائماً ما تتركز في هدفين رئيسيين، هما هدف الحماية وهدف البناء، وفيما يلي شرح لهذين الهدفين وكيفية تحقيقهما:

أولاً: هدف الحماية Protective Objective

ويقصد به قيام المراجع باختبار الإجراءات القائمة، بقصد التأكد من دقة اتباعها ومراعاتها. ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال قيام المراجع الداخلي بالأنشطة التالية (القطيمي، 2004: 19):

- نشاط التحقق.
- حماية الأصول.
- مراجعة الالتزام.

ويمكن عرض الأنشطة السابقة على النحو التالي:

أ- **نشاط التحقق:** ويقصد بنشاط التحقق: التأكد من مطابقة الواقع لما تم تحديده، وعند قيام المراجع بنشاط التحقق فإنه يقوم بالآتي (السقا، 1997: 128 نقلاً عن القطيمي، 2004: 19):

1. تحقيق السجلات المحاسبية للتأكد من صحة البيانات المسجلة بها وسلامتها.
2. تحقيق بيانات التقارير المحاسبية أو الإحصائية، والتأكد من صحتها بالرجوع إلى مصادرها الأصلية.
3. تحقيق سلامة المستندات.

4. تحقيق صحة الأصول من خلال الجرد الفعلي لعناصر الأصول المناسبة والمخزون والنقدية.

5. تحقيق سلامة المراسلات وما تحويه من بيانات باعتبارها نوعاً من أدلة الإثبات.

ب- **حماية الأصول:** وفي هذا الشأن نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن

معهد المراجعين الداخليين في عام 1978 أنه على المراجعين الداخليين فحص وتقييم الوسائل

المستخدمة في حماية الأصول، كلما أمكن التحقق من الجرد الفعلي لها. وفي هذه الحالة يجب

على المراجعين الداخليين القيام بالآتي (خلاط، 2002: 17 نقلاً عن القطيمي، 2004: 19):

1. فحص وتقييم الوسائل المستخدمة في حماية الأصول من مختلف أنواع الخسائر مثل تلك التي

تنتج من السرقة والحريق والأعمال غير القانونية وأخطار عدم الصيانة.

2. التحقق من الوجود الفعلي للأصول عن طريق استخدام إجراءات المراجعة المناسبة.

ج- **مراجعة الالتزام**: وتتمثل في النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي لمراجعة الالتزام بالمتطلبات النظامية والقانونية، وأيضاً ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات التي ترسمها الإدارة ومجلس الإدارة. (السقا، 1997: 45 نقلاً عن الفطيمي، 2004: 19)

ثانياً: هدف البناء Constructive Objective

يرى Chambers بأن اتجاهات التطور في المراجعة الداخلية اتسع مجال خدماتها لتشمل جميع العمليات، فأصبح يتمثل في بعدين للتطور، يتضمن البعد الأول: تطور المراجعة الداخلية من مراجعة الالتزام بالإجراءات الداخلية والخارجية، والقواعد والنظم، إلى نوع من المراجعة يعنى بالإضافة إلى ذلك بتقييم الكفاءة والفاعلية، في حين يتعلق البعد الثاني: بامتداد مجال خدمات المراجعة الداخلية سواء كانت مراجعة الالتزام، أو مراجعة الكفاءة أو مراجعة الفاعلية لكافة العمليات والأنشطة بدلاً من الاقتصار على مراجعة المجالات المحاسبية والمالية فحسب، وبهذا يتضح أن مجال عمل المراجعة الداخلية اتسع ليشمل بالإضافة إلى المراجعة المالية التقليدية مراجعة الالتزام، ومراجعة الكفاءة، ومراجعة الفاعلية. وتختص مراجعة الالتزام Compliance Auditing بتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي مطابقاً لأساليب الرقابة الداخلية والقوانين والقواعد والممارسات الخارجية، أما مراجعة الكفاءة Efficiency Auditing فتتعلق بتحديد ما إذا كانت الموارد (الأفراد والممتلكات) يتم الاستفادة منها بطريقة مثلى (نسبة المدخلات إلى المخرجات)، أما مراجعة الفاعلية Effectiveness Auditing فإنها تختص بتحديد ما إذا كانت الموارد المتاحة يتم استخدامها لتحقيق نتائج محددة (علاقة النتائج بالأهداف الموضوعية للتنظيم). (Chambers, 1981: 9 نقلاً عن خلاط، 2005: 138)

وبناء على ما تقدم يتضح أن هدف البناء زاد من مجال أعمال المراجعة الداخلية، حيث أصبح من المناسب للمراجع الداخلي تقديم خدمات إضافية من فحص وتقييم الأوضاع القائمة والممارسات السائدة للمنشأة بغرض تقديم المقترحات للإدارة التي تحدث تغييرات نحو مزيد من

الأداء الاقتصادي الكفاء، ويجدر القول بأن هدف البناء هو تقييم فاعلية وكفاءة الإدارة وأداء الأفراد والمستويات الإدارية المختلفة ودراسة أنشطة المنشأة، من خلال تحديد المشاكل وتحليلها وتفسيرها وتقديم التوصيات المناسبة لزيادة الكفاءة والفاعلية التشغيلية واستغلال الموارد المتاحة للمنشأة بطريقة اقتصادية وإنجاز الأهداف الموضوعية للمنشأة في الوقت المحدد.

وقد أضاف (بكري، 2005: 119) هدفين آخرين لهدفي الحماية والبناء وهما:

1- **هدف الشراكة:** من أجل تحقيق الأهداف السابقة على المراجع الداخلي أن يبني بينه وبين العاملين في المنشأة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين.

2- **هدف خلق قيمة مضافة:** وهو قدرة المراجعة الداخلية على إضافة القيمة المضافة للمنشأة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار فيها.

وبناء على ما سبق يمكن ملاحظة أن الهدف الرئيس للمراجعة الداخلية هو مساندة الإدارة في القيام بمسؤولياتها بكفاءة وفاعلية، وذلك من خلال تزويدها بالتحليلات والتقييمات والمعلومات عن كافة الأنشطة التي تمت مراجعتها، وتقديم التوصيات والاستشارات المتعلقة بتلك الأنشطة، وبذا فإن الهدف الرئيس يتركز على هدفين فرعيين هما: هدف الحماية الذي يتمثل في حماية عمليات المنشأة من الغش والتلاعب والأخطاء في السجلات والعمليات المحاسبية والمالية، وكذلك حماية الأصول من السرقة والاختلاس. وهدف البناء الذي يتمثل في فحص وتقييم كافة الأوضاع السائدة في المنشأة وتقديم التوصيات الملائمة من أجل تحسين الكفاءة والفاعلية.

2-2-3 أهمية المراجعة الداخلية:

لقد برزت أهمية المراجعة الداخلية في المنشآت بشكل ملحوظ نتيجة لعوامل عدة أهمها، كبر حجم منشآت الأعمال والتعقيد المصاحب لأنظمتها المالية والإدارية، وكذلك تزايد عدد المنشآت وانتشار فروعها جغرافياً إن هذه العوامل أدت إلى وجود عدد من المشاكل التشغيلية مثل الحاجة إلى التأكد من تطابق العمليات التشغيلية مع الخطط الموضوعية مسبقاً ومدى كفاية البرامج التشغيلية لتحقيق أهداف المنشأة وهو الأمر الذي يتطلب التقييم المستمر والإسهام المتواصل في حلها من قبل ذوي الخبرة والإحاطة الشاملة بأنشطة المنشأة وأدائها، وكل هذه الصفات لا تنطبق

إلا على المراجعين الداخليين بحكم طبيعة العمل الذي يقومون به باستمرار داخل المنشأة، حيث يكرس المراجع الداخلي كل وقته وجهده لخدمة المنشأة التي يعمل بها، فتصبح معرفته حول عملياتها ونظم رقابتها الداخلية أكبر بكثير من معرفة المراجع الخارجي وهذا يعطي مرونة للدور الذي يؤديه المراجع الداخلي في خدمة أهداف المنشأة. (عبد المغني، 2003)

ويرى (الطويل، 2009) أن أهمية المراجعة الداخلية تتمثل في الآتي:

- تساعد المنشأة على تحقيق ربحيتها ومنع الخسارة الناتجة عن الغش والتلاعب.
- تساعد في ضمان وجود تقارير مالية سليمة يمكن الاعتماد عليها.
- اتخاذ قرارات سليمة وتجنب مخاطر اتخاذ قرارات غير سليمة ونتائج غير مرغوب فيها.
- إن عمل المراجعة الداخلية مستمر على مدار العام وتقوم بمراجعة شاملة لكافة العمليات.
- إن المراجع الداخلي موجود دائماً في المنشأة، ومن ثم يستطيع التعرف على كل نواحي أنشطتها وإجراءاتها.

أما (الخطيب، 2010: 136) فيرى أن أهمية المراجعة الداخلية للإدارة تتمثل في تقديم

الخدمات التالية:

- مراجعة وتقويم متانة وكفاية تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية، والرقابة على العمليات الأخرى، والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.
- التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.
- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر.
- التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية التي تتولد داخل المنشأة.
- تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملين بالقيام بها.
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها.

ومن خلال ما سبق يتضح عظم المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع الداخلي ومدى أهمية

دوره في الارتقاء بالمنشأة التي يعمل بها إلى المستوى المهني المطلوب في مجال تخصصها،

ولذلك فالمراجعة الداخلية من الأمور الحيوية لكل من الإدارة والمراجع الخارجي طالما إن الطرفين

يهمهما التأكد من دقة الأعمال وسيرها في الطريق السليم الذي يحقق أهداف المنشأة، ولقد زادت أهمية المراجعة كنتيجة طبيعية لزيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية، ويمكن تقسيم هذه الأهمية من وجهة نظر الإدارة والمراجع الخارجي إلى ما يلي:

❖ أهمية المراجعة الداخلية للإدارة:

تصمم المراجعة الداخلية داخل المنشأة لضمان حسن سير العمل والتأكد من سلامة الأصول وحفظها من الإهمال أو الضياع أو الاختلاس، كما أنها تصمم لزيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات.

ويمكن عرض أهمية المراجعة الداخلية للإدارة على النحو التالي (البديري، 2005: 197):

- كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها وتعقيدها أدى إلى فقدان الصلة المباشرة بين الإدارة والعاملين في مختلف المواقع والأقسام، ولذا كان لابد من وجود نظام للاتصال داخل المنشأة ليتمكن الإدارة من متابعة الأحداث بصورة منتظمة، وكانت المراجعة الداخلية خير وسيلة للقيام بهذه المهمة، وكننتيجة لهذا الاتصال ظهرت الحاجة إلى البيانات والمعلومات، وكان لابد من دقة هذه المعلومات والبيانات، وهذا ما تقوم به المراجعة الداخلية.
- لما كانت الإدارة مسؤولة عن حماية أصول المنشأة وممتلكاتها، ونظراً لزيادة حجم المشروعات وازدياد المسؤوليات والاختصاصات الملقاة على عاتق الإدارة الأمر الذي اضطر الإدارة إلى الاطمئنان إلى من فوضت إليهم سلطاتها، وأن أصول المنشأة في أيدي أمينة ورغبة الإدارة من التخفيف من مسؤولياتها التي أصبحت جسيمة، فقد أدى ذلك إلى عناية الإدارة بوظيفة المراجعة الداخلية للقيام بذلك.
- إشراف الدولة المتزايد على المشروعات والمنشآت، جعل من الضروري التأكد من صحة البيانات والمعلومات ودقتها، وحتى تخلي الإدارة مسؤولياتها عن هذه البيانات كان لابد من العناية بالمراجعة الداخلية لاسيما بعد ظهور اللوائح والقوانين والتشريعات المختلفة المتعلقة بالدولة.

❖ أهمية المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي:

إن نشاط المراجعة الداخلية من الأمور المهمة بالنسبة إلى المراجع الخارجي الذي يقدم

تقريره الفني المستقل عن القوائم المالية للشركة؛ وذلك لأن المراجعة الخارجية تحولت من مراجعة تفصيلية كاملة إلى مراجعة اختيارية تعتمد على العينات، بسبب كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها سعياً إلى تخفيض التكلفة بعملية المراجعة. (النبوي، 1996)

وفي نفس الاتجاه فإن أسباب اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي ترجع إلى الضغوط التي يتعرض لها المراجع الخارجي إلى تخفيض الأتعاب بسبب المنافسة الذي يتبعه محاولة تخفيض جهد المراجعة إلى أدنى حد ممكن، وذلك بزيادة الاعتماد على المراجعين الداخليين للشركة. (عبد الكريم، 2003)

ويلاحظ الباحث من خلال عرض أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي من أن وجود تنسيق وتعاون كامل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أمر ضروري لابد من تحقيقه، إلا أنه يجب الاحتفاظ دائماً باستقلال كل منهما عن الآخر.

وخلاصة القول أن الخدمات التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية والمزايا التي تحققها من خلال هذه الخدمات تعطيها أهمية كبيرة وعظيمة، الأمر الذي يجعل الاستغناء عن هذه الوظيفة شيئاً مستبعداً بل وقد يكون مستحيلاً. ويجعل وجود إدارات وأقسام مختصة بممارسة هذه الوظيفة أمراً طبيعياً.

2-3 أنواع المراجعة الداخلية:

اقتصرت نشاط المراجعة الداخلية في بداية نشاطها على الجوانب المالية والمحاسبية فحسب وهو ما يعرف بالمراجعة المالية، وامتد هذا التطور ليشمل مراجعة كافة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، فمن مراجعة تقليدية تغطي الجوانب المالية والمحاسبية إلى مراجعة تحمل في طياتها مفاهيم حديثة تغطي كافة متطلبات المنشأة، وتنقسم أنواع المراجعة الداخلية على النحو التالي:

2-3-1 المراجعة المالية Financial Audit:

هذا النوع من المراجعة يشمل إجراء فحص فني شامل لسجلات ودفاتر وتقارير الإدارة المالية، ومنع أو اكتشاف الأخطاء والتلاعب بها، وكذلك التحقق من الوجود الفعلي للأصول من خلال الجرد الفعلي لها، وأن الأصول والخصوم مسجلة بطريقة صحيحة ودقيقة، وأنها قد رحلت

إلى الحسابات المعنية، وأن جميع الأرباح والخسائر تم تقييمها بشكل سليم، كما تشمل أيضاً التأكد من سلامة المركز المالي للمنشأة وفحص التحليل المالي للتدفقات النقدية، وأن تسجيل المعاملات المالية يتم وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. (جمعة، 2000)

وبذا فإن المراجعة المالية هي عبارة عن: " الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى ". (العمرى وآخرون، 2006: 347). ففي ظل المراجعة المالية يقع على عاتق المراجع الداخلي مسؤولية تقييم ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية قد تم تصميمها وتشغيلها بفاعلية، وما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بصدق وعدالة. (مسعود، 2010). وتخضع كافة العمليات المالية للتدقيق المالي والمستندي التي تقوم على (الوردات، 2006: 57):

- التأكد من أن الصرف يتماشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.
 - التحقق من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخولة لها اعتماد الصرف في حدود صلاحياتها.
 - المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والمخالصات والإيصالات والكشوفات الأصلية.
 - التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي.
- والمراجعة المالية نوعان، هما (إبراهيم، 2014: 89):

- 1- **مراجعة ما قبل الصرف:** تعد مراجعة ما قبل الصرف إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية التي تتطلب أن تتم مراجعة الأعمال قبل أو أثناء تنفيذها عن طريق تكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ، يطلق على هذه المراجعة أحياناً (مراجعة المدفوعات).
- 2- **مراجعة ما بعد الصرف:** تطبق مراجعة ما بعد الصرف بعد تنفيذ المعاملة وفق خطة مرسومة وبنسبة اختبارية، وذلك حتى يتأكد المراجع الداخلي أن المعاملات تتم وفق الأسس واللوائح

والنظم الموضوعية والمقررة بما يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة.

وفي هذا الإطار يمكن القول بأن المراجعة المالية هي: تقييم موضوعي لفحص مدى الالتزام بتطبيق اللوائح والقوانين المعمول بها التي تنظم العمليات المالية والمحاسبية داخل المنشأة والتأكد من أنها تتماشى مع الخطط الموضوعية والسياسات المرسومة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

ويتضح مما سبق بأن المراجعة المالية هي المجال التقليدي للمراجعة الداخلية التي تشتمل على مراجعة العمليات المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية للمنشأة ومراجعتها حسابياً ومستندياً، ومن ثم التأكد من سلامتها ومدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، كما تتضمن المراجعة المالية التحقق من الوجود الفعلي للأصول وحمايتها من جميع المخاطر التي قد تتعرض لها مثل السرقة والحريق، وتعمل أيضاً المراجعة المالية على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

2-3-2 المراجعة التشغيلية Operational Audit:

تعد المراجعة التشغيلية المجال غير التقليدي للمراجعة الداخلية، ونشأ هذا النوع ضمن التطورات التي لحقت بالمراجعة الداخلية، حيث يسعى هذا النوع من المراجعة إلى فحص أعمال المنشأة ككل وتقييمها وذلك للتحقق من الكفاية والفاعلية وفق الخطط الموضوعية مقدماً. وتتضمن المراجعة التشغيلية إجراء فحص فني شامل للإدارة التشغيلية وإجراءات وضوابط الرقابة الداخلية، وجودة تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف المنشأة، مع التركيز على أن أموال المنشأة ومواردها تستخدم بشكل كفاء وفعال.

وقد عرّف معهد المراجعين الداخليين المراجعة التشغيلية بأنها "عملية منظمة لتقييم فعالية وكفاءة واقتصاديات أعمال التنظيم والتي تخضع لرقابة وتحكم الإدارة والتقارير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج التقييم بالإضافة إلى تقديم مقترحات التحسين الممكنة". (الطفي، 2005: 162)

وبناء على التعريف السابق فإن المراجعة التشغيلية تشتمل ما يلي:

- التأكد من مدى ملاءمة النظم الإدارية والرقابية والممارسات التي تهدف إلى السيطرة والمحافظة على الأصول.

- التأكد من سلامة استخدام أموال المنشأة ومواردها بشكل كفاء وفعال.

- التأكد من كفاية وفعالية الأنشطة والبرامج والعمليات التشغيلية بالمنشأة.

وتسعى المراجعة التشغيلية إلى تحقيق أهداف رئيسة تتمثل في الآتي (الوردات،

:2006 354-355):

- **التحقق من الكفاءة Efficiency:** ويتم ذلك من خلال التركيز على مدى استعمال الموارد

البشرية والمالية وغيرها استعمالا فعالا، ومدى تسيير البرامج والنشاطات وضبطها وتنظيمها بشكل فعال ومدى تحقيق الأهداف مع مراعاة فاعلية التكلفة، ومدى الإنجاز في الوقت المناسب.

- **التحقق من الفاعلية Effectiveness:** وهي مدى قدرة وإمكانية النشاط الخاضع للمراجعة

على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة.

- **التحقق من الاقتصادية Economic:** أي تقليل تكاليف الموارد المستخدمة بالنسبة إلى أي

نشاط من الأنشطة مع وضع النوعية الملاءمة في الحسبان.

ولتحقيق هذه الأهداف يمكن للمراجع الداخلي استخدام الوسائل الآتية (جربوع، 2003: 186):

1- أساليب الدراسات الحديثة في اختيار العينات وتحديد حجمها وتقييم نتائجها.

2- الوسائل الآلية الحديثة في فرز البيانات مثل أساليب البرمجة الخطية كأسلوب (بيرت)

وغیرها من أساليب بحوث العمليات.

3- مدخل تحليل النظم الذي يعد تطبيقا علمياً للطرائق العلمية في حل المشاكل، واستخدام

الأساليب الحديثة للوصول إلى مقاييس موضوعية.

4- أساليب التحليل المالي وأدوات تقييم الأداء لدراسة الحركة والزمن.

5- أساليب العلوم السلوكية وعلم الاجتماع في تفهم الأفراد من حيث سلوكهم وشعورهم، وما

يترتب عليه من انفعالات، فالعنصر البشري هو مفتاح نجاح أو فشل أي تنظيم.

ومن الجدير بالذكر في هذا المقام أن طريقة عمل المراجعة التشغيلية لا تختلف كثيراً عن طريقة عمل المراجعة المالية، فعند قيام المراجع بعملية الفحص يستخدم وسائل فنية تشبه إلى حد كبير تلك التي يستخدمها المراجع المالي، حيث يجمع المعلومات ويختبر العمليات ويتابع تنفيذها ثم يقدم التقارير عنها، ولكن نوعية المعلومات التي يسعى للحصول عليها تختلف عن تلك المعلومات التي يسعى المراجع المالي للحصول عليها. حيث إن المعلومات التي تهم المراجع المالي متعلقة بالعمليات المالية والمحاسبية، أما المعلومات التي تهم المراجع التشغيلي فهي تتعلق بالإجراءات والسياسات المتبعة أثناء العمليات. (أبوغابة والشاذلي، 1989)

ويمكن القول بأن دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء داخل المنشأة الاقتصادية أصبح يتزايد من مرحلة إلى أخرى لمواكبة التطورات وتلبية كافة احتياجات ومتطلبات الإدارة والتحقق من كافة الأنشطة التي تمارسها المنشأة، والتأكد من مدى كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية لتقليل المخاطر التشغيلية، ومن ثم التأكد من دقة وسلامة المعلومات التي تحتاجها المنشأة، كما أن تنوع وتفرع أنشطة المنشأة أدى إلى اتساع نطاقها وتزايد مهامها، وتقليدياً كانت المراجعة الداخلية تعنى بالنواحي المالية؛ لمنع الغش والتلاعب وحماية الأصول، ومع تطور المراجعة الداخلية أصبح لها مفاهيم حديثة أكثر شمولية تغطي كافة أنشطة المنشأة، وبهذا يمكن أن نفرق بين مراجعة مالية تغطي الجوانب المالية والمحاسبية، وبين مراجعة تشغيلية تعنى بكافة أنواع الأنشطة داخل المنشأة، بحيث يمكن أن نطلق عليها المراجعة الشاملة.

2-3-3 مراجعة نظم المعلومات Information Systems Audit

هذه المراجعة تشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول المنشأة والحفاظ على سلامة وأمن البيانات والنظم، والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب، وتشمل مراجعة نظام المعلومات ما يلي (سعيد وأوصيف، 2012: 194):

- فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعده، وذلك لضمان أمنها ومدى تلبيتها احتياجات المستخدمين.
- فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها.

2-3-4 مراجعة الالتزام Compliance Audit

تتضمن هذه المراجعة إجراء فحص لمختلف البرامج والسياسات والقوانين والأنظمة والعقود التي يجب الالتزام بها واتباعها، من أجل الحفاظ على المبادئ المقررة في المنشأة ويترتب على مراجعة الالتزام ما يلي (سعيدي وأوصيف، 2012: 194):

- جمع المعلومات عن القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام.
 - فهم حدود المراجعة في الكشف عن الأعمال غير القانونية وسوء المعاملة.
 - تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير القانونية.
- وفي السياق نفسه يضيف (الوردات، 2006: 56) بأن مراجعة الالتزام تهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من المنشأة، ويقع على عاتق إدارة المراجعة الداخلية عبء:

- التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات التي تصدرها المنشأة.
- الإلمام الكامل بالقوانين واللوائح والتعليمات العامة.
- رقابة مدى التزام الإدارات المختلفة لتطبيق النظام الداخلي في إدارتهم

2-3-5 مراجعة الإدارة Management Audit

إنَّ الغرض من هذه المراجعة هو فحص وتقييم الأعمال والمسائل الإدارية، فالنتائج المتوقعة من هذه المراجعة هو إبداء الرأي في القضايا الاستراتيجية وإعطاء الحلول والتوصيات. وبذا فإن مراجعة الإدارة تهدف إلى دراسة عمليات المنشأة وأنشطتها وتقييم كفاءة وفاعلية الأداء للأفراد والمستويات الإدارية المختلفة وذلك عن طريق تحديد المشاكل الإدارية وتحليلها وتقديم توصيات ومقترحات مناسبة لزيادة الكفاءة والفاعلية التشغيلية واستغلال موارد المنشأة بطريقة اقتصادية وإنجاز أهدافها الموضوعية. (سعيدي وأوصيف، 2012)

2-4 مراحل المراجعة الداخلية:

لكي تحقق المراجعة الداخلية أهدافها يتعين على المراجع الداخلي اتباع المراحل التالية (الوردات، 2017: 2-1 // <http://mqqa.com>):

1- المسح الميداني Preliminary:

في هذه المرحلة يجمع المراجع المعلومات عن النشاط الذي يجري فحصه دون الدخول في عملية التحقق التفصيلي حولها، وفهم النشاط الذي تتم مراجعته وتحديد المخاطر والضوابط الرقابية بهدف تحديد المجالات المهمة التي تستدعي تركيزاً خاصاً، والحصول على معلومات يمكن استخدامها في أداء مهمة المراجعة وتحديد إن كان من المهم إجراء مزيد من المراجعة، كما أنه يستعرض التقارير والملفات وغيرها من مصادر المعلومات.

2- برنامج المراجعة Audit Program:

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم وحسب الزمن، وتنظيم تنقلات الأعضاء، وبرمجة الاستجابات واللقاءات ويسمح برنامج المراجعة للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال فترة زمنية معلومة، وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع، وتعد مرجعاً مهماً للمهام المستقبلية.

3- العمل الميداني Filed Work:

يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة الداخلية حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات والمقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملاءمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو أية انحرافات قد تحدث.

4- أوراق العمل Work Papers:

تمثل أوراق العمل أداة حيوية للمراجع، حيث يقوم المراجع بإعداد أوراق العمل التي تستعمل كإثبات للمراجعة، ويقوم بمراجعتها من قبل المستوى الإداري المناسب في نشاط المراجعة الداخلية، ويجب توثيق المعلومات التي يتم الحصول عليها والتحليلات التي تمت في أوراق العمل، كما يجب أن تدعم هذه الأوراق ومحتوياتها الأساس الذي بنيت عليه النتائج والأحكام والتوصيات التي يحتويها تقرير المراجع.

5- تقرير المراجعة Audit Report:

بعد مناقشة المشروع الأولي للتقرير والمصادقة عليه يصبح نهائياً، فقد نصت المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية على وجوب أن تكون المعلومات المعروضة في تقرير المراجعة صحيحة وموضوعية وموجزة وبناءة وكاملة، وعلى المراجع الداخلي الإفصاح عنها.

2- 5 قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية:

عرّف معهد المراجعين الداخليين قواعد السلوك المهني بأنها: "مجموعة القواعد والمبادئ والتقاليد التي تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة، وتهدف إلى رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها، كما تدعو إلى بث روح الثقة في نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتها. (The, IIA,1988: 23, نقلا عن خلاط، 2011: 163)

2-5-1 أهداف قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية:

تهدف قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية إلى تحقيق أغراض عدة نذكر منها: (جربوع، 2003: 208):

- 1- رفع مستوى وظيفة المحاسبة والمراجعة وتدعيم التقدم الذي أحرزته في اتجاه خدمة الاقتصاد.
- 2- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- 3- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبة والمراجعة.
- 4- وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء وظيفة المحاسبة والمراجعة القانونية كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم.
- 5- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشؤون تلك الوظيفة بمكونات دليل آداب السلوك ومعاييرها التي تحكم أعضاء الوظيفة.

2-5-2 أهمية قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية:

تتمثل أهمية قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية في الآتي (لطفى، 2005: 446):

- 1- تعمل على ارتقاء سلوك المراجعين الداخليين، بحيث تتناسب مع الخدمات التي يقدمونها للعملاء وبهذا سوف ينعكس على رفع مستوى الوظيفة وسمعتها اجتماعياً وأخلاقياً.
- 2- إن وجود هذه القواعد بشكل ملزم سوف يساعد على تدعيم الثقة والمصادقية في عملية المراجعة الداخلية.
- 3- الأمانة ونشر السلوكيات الأخلاقية بين الأفراد.
- 4- إزالة التعارض في المصالح بين العلاقات الشخصية والمهنية.
- 5- وضع حدود للممارسات غير الأخلاقية فيما يتعلق بالغش والتلاعب.

2-3-5 قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية:

لقد وضع مجمع المراجعين الداخليين قواعد وآداب السلوك المهني لكل من أعضاء المجمع وحاملي شهادة مراجع داخلي مؤهل، وهي تشتمل على القواعد التالية (The,IIA,1988: 23)، نقلاً عن خلاط، 2011: 164):

- يجب أن يلتزم المراجع الداخلي بالأمانة والموضوعية والاجتهاد في أداء واجباته ومسؤولياته.
- يجب ألا يتورط المراجع الداخلي في أية أعمال أو أنشطة لا تدخل تحت مهنة المراجعة الداخلية، وكذلك الأعمال أو الأنشطة التي لا تدخل ضمن أعمال المنظمة التي يعمل بها.
- يجب أن يظهر المراجع الداخلي الأمانة والولاء في كافة الأمور المرتبطة بشؤون صاحب العمل، أو لأي شخص آخر يتم تقديم الخدمة له، كما يجب ألا يشارك المراجع الداخلي في أي نشاط غير قانوني أو غير سليم.
- يجب ألا يقوم المراجع الداخلي بأي نشاط يتعارض مع مصالح المنظمة التي يعمل بها، أو يؤثر على قدرته على تنفيذ واجباته ومسؤولياته بموضوعية.
- يجب ألا يقبل المراجع الداخلي أي مبلغ مالي من الموظفين أو العملاء أو الموردين أو أي منشأة مرتبطة بأعمال المنشأة التي يعمل بها، بما يؤدي به إلى إصدار أحكام أو آراء مهنية غير صحيحة.

- يجب أن ينفذ أو يؤدي المراجع الداخلي فقط الأعمال التي يستطيع القيام بها واستكمالها بالكفاءة المهنية اللازمة.
- يجب أن يكيف المراجع الداخلي الوسائل والأساليب المناسبة للالتزام بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية.
- يجب أن يكون المراجع الداخلي يقظاً وحريصاً عند استخدام المعلومات التي يحصل عليها عند أدائه لواجباته، ويجب ألا يستخدم المعلومات السرية أو الخصوصية لأي مكسب شخصي أو بأي طريقة مخالفة للقانون بما يؤثر على ازدهار أو مصالح المنشأة التي يعمل بها.
- يجب أن يظهر المراجع في تقارير نتائج أعماله كافة الحقائق التي يعرفها، وكذلك الحقائق التي إذا لم يتم الإفصاح عنها سوف تشوه تقرير المراجعة عن العمليات محل المراجعة أو تخفي الممارسة غير القانونية لتلك العمليات.
- يجب أن يعمل المراجع الداخلي بصورة مستمرة لتحسين كفاءة وفاعلية جودة الخدمات التي يقدمها.
- يجب أن يكون المراجع الداخلي عند ممارسة مهنته على وعي ويقظة وذا مستوى عالٍ من الكفاءة والأخلاق وعزة النفس والكرامة التي حددها المجمع، كما يجب أن يلتزم بالقوانين وأن يدعم أهداف المجمع عند قيامه بأداء أعماله.

ففي عام 2000 قام معهد المراجعين الداخليين بإجراء تعديلات على قواعد السلوك المهني الصادرة في عام 1988. وقد حدد المعهد هدفه من إصدار هذه القواعد في نشر الثقافة الأخلاقية بين الممارسين لمهنة المراجعة الداخلية، وقد قام المعهد بتقسيم قواعد السلوك المهني إلى أربع مجموعات رئيسية كما هو موضح في الآتي (The,IIA,2000, نقلاً عن خلاط، 2011: 165):

1- النزاهة أو الأمانة Integrity:

تشكل النزاهة أو الأمانة الأساس للثقة في المراجع الداخلي وإمكانية الاعتماد على أحكامه أو الآراء الصادرة عنه، ولتحقيق ذلك يجب على المراجع الداخلي أن يتحلّى ما يلي:

أ- أن يقوم بعمله بأمانة والتزام وشعور بالمسؤولية.

- ب- أن يأخذ القانون في حسبانته، وأن يفصح عن أي معلومات يتطلب الإفصاح عنها، وكذلك الإفصاح عن أي معلومات تتطلب مهنته الإفصاح عنها.
- ج- ألا يشترك في أي نشاط غير قانوني، وألا يشارك في أي عمل يسيء إلى المهنة أو إلى التنظيم الذي يعمل به.
- د- يجب عليه احترام وتأكيد الأهداف الخاصة بالتنظيم المتعلقة بالشرعية والتمسك بالأخلاق.

2- الموضوعية Objectivity:

- يجب على المراجع الداخلي أن يمارس أعلى مستوى من الموضوعية عند جمع وتقييم وتوصيل المعلومات عن الأنشطة أو العمليات التي يقوم بفحصها. كما يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بإجراء تقييم متوازن لكل المواقف أو الظروف ذات الصلة بعملية المراجعة.
- بالإضافة إلى ما سبق يجب على المراجع الداخلي عدم التأثر بمصالحه الشخصية أو المصالح الشخصية للغير عند إبداء آرائه، وفي هذا الخصوص يجب على المراجع الداخلي ما يلي:
- أ- عدم المشاركة في أي علاقة أو نشاط يتعارض أو يفترض أن يتعارض مع التقييم غير المتحيز المطلوب منه ويؤثر على مصالح التنظيم الذي يعمل به.
- ب- ألا يقبل أي شيء يضعف أو من الممكن أن يضعف من حريته في إصدار أحكامه المهنية.
- ج- الإفصاح عن كل الحقائق المهمة المعروفة له والتي يترتب على عدم الإفصاح عنها أن يجعل التقرير عن النشاط محل المراجعة مضلاً.

3- السرية Confidentiality:

- يجب على المراجع الداخلي أن يحترم قيمة وملكية المعلومات التي تحصل عليها، وكذلك يجب عليه عدم الإفصاح عنها أو إفشاؤها بدون الحصول على موافقة من السلطة المختصة والاستثناء من ذلك هو أن يكون عليه التزام قانوني أو مهني بإفشاء معلومات معينة. وفي هذا الصدد يجب على المراجع الداخلي ما يلي:
- أ- توخي الحرص والعناية في استخدام وحماية المعلومات التي تحصل عليها أثناء تأدية واجباته.

ب- ألا يستخدم تلك المعلومات في تحقيق مكاسب شخصية أو بأي طريقة متعارضة مع القانون أو لا تتوافق مع الأهداف القانونية والأخلاقية للتنظيم.

4- الكفاءة Competency:

يجب على المراجع الداخلي تطبيق المعارف والمهارات والخبرات المطلوبة لأداء خدمات المراجعة الداخلية، ولتحقيق ذلك يجب عليه مراعاة الآتي:

أ- أداء أو تقديم الخدمات التي يمتلك عنها المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة.

ب- أن يؤدي خدمات المراجعة الداخلية طبقاً للمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

ج- العمل بصورة مستمرة على تحسين كفاءته وفاعليته وجودة الخدمات التي يقدمها.

ومن خلال ما تم عرضه يمكن القول بأن المراجعة الداخلية اعتنت بالجوانب الأخلاقية والسلوكية، حيث تناولت العلاقة بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة سواء من الناحية الإجرائية أو السلوكية من خلال وضع ركائز رئيسة لهذه العلاقة القائمة داخل المنشأة، والتي تعمل على تحفيز الأفراد على تحقيق الأهداف المطلوبة في إطار القوانين واللوائح الموضوعة.

2- 6 خلاصة الفصل:

من خلال مناقشة طبيعة المراجعة الداخلية يخلص الباحث مما تتقدم إلى أن التطورات التي لحقت بوظيفة المراجعة الداخلية منذ إنشاء معهد المراجعين الداخليين في عام 1941، وحتى عام 1999، تتمثل في تطور الأهداف الرئيسية للمراجعة الداخلية من خدمة الإدارة فقط إلى خدمة المنشأة ككل، وإن مجال عملها يشتمل على العمليات التشغيلية بالإضافة إلى العمليات المالية، بالإضافة إلى أن جميع التعريفات التي صدرت خلال تلك المدة اشترطت أن تتم وظيفة المراجعة الداخلية داخل المنشأة، وهذا يعني الاعتماد على استقلالية المراجعين الداخليين، أما التغيير الحقيقي الذي لحق بمفهوم المراجعة الداخلية فهو يتمثل في التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين عام 1999، حيث عرّف المراجعة الداخلية بأنها: ((نشاط استشاري وتوكيدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة بما يؤدي لمساعدة المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منهجي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة

المخاطر والرقابة والحوكمة)).

من التعريف السابق لمفهوم المراجعة الداخلية توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن المراجعة الداخلية لم تعد مقيدة بالمعنى التقليدي الذي اقتصر على فحص سير العمل وتقييمه وفقاً للأنظمة الموضوعية إنما أصبحت المراجعة الداخلية تتسم بطابع استشاري وتوكيدي مستقل لمساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها وإضافة قيمة إلى عملياتها، وذلك بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين فاعلية كل من إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. ونظراً للتطور الذي لحق بمفهوم المراجعة الداخلية فقد أصبح الهدف الرئيس منها هو تحسين كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة بالمنشأة.

وكنتيجة لهذا التطور برزت أهمية وظيفة المراجعة الداخلية لانعكاسها المباشر على النشاط الاقتصادي وارتباطها الوثيق به، وذلك من خلال دورها في الإشراف والرقابة المالية على أداء المنشآت بما يؤمن سلامة وضعها المالي والمحافظة على جميع حقوق الأطراف المعنية.

ومما يحسن الإشارة إليه هنا أن هذا التطور قد امتد وأثر ليشمل مراجعة كافة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، فمن مراجعة تقليدية تغطي الجوانب المالية والمحاسبية إلى مراجعة تغطي كافة متطلبات المنشأة، الأمر الذي استدعى تقسيم المراجعة الداخلية إلى نوعين هما: مراجعة مالية تتمثل في فحص فني شامل لسجلات ودفاتر الإدارة المالية ومنع أو اكتشاف الأخطاء، وكذلك التحقق من الوجود الفعلي للأصول، أما النوع الثاني من المراجعة الداخلية فهي المراجعة التشغيلية التي تتمثل في فحص وتقييم كافة أعمال المنشأة ككل وذلك للتحقق من الكفاية والفاعلية وفق الخطط والسياسيات المرسومة، بالإضافة إلى أنواع أخرى من المراجعة الداخلية التي تتمثل في مراجعة نظم المعلومات ومراجعة الالتزام ومراجعة الإدارة .

ولكي تحقق المراجعة الداخلية أهدافها يتعين على المراجعين الداخليين اتباع المراحل التالية لأداء عملية المراجعة الداخلية، وهي: إجراء المسح الميداني، وإعداد برنامج المراجعة، وتنفيذ عملية المراجعة، وتوثيق أعمال المراجعة، وإعداد تقرير المراجعة.

إن معهد المراجعين الداخليين لم يغفل عن وضع مجموعة من قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية والتي عرفها بأنها ((مجموعة القواعد والمبادئ والتقاليد التي تحكم السلوك

المهني لأعضاء المهنة وتهدف إلى رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها، كما تدعو إلى بث روح الثقة في نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطلعين إلى خدماتها)).

ومن التعريف السابق يتضح أن قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية تتمثل في مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم تصرفات وسلوكيات الممارسين لمهنة المراجعة الداخلية، والتي يتعين عليهم الالتزام بها عند أداء مهام المراجعة الداخلية التي من شأنها أن ترفع من مستوى المهنة ومكانة وأعضائها في المجتمع، بالإضافة إلى أهمية قواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة الداخلية وأهدافها.

وبعد دراسة طبيعة المراجعة الداخلية فإن الخطوة التالية تتمثل في عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، وهذا ما سيتم مناقشته وتحليله في الفصل التالي.

الفصل الثالث عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية

1-3 مقدمة الفصل:

أصدر معهد المراجعين الداخليين في عام 1978 معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (SPPIA) وتمثل هذه المعايير الأساليب التي عن طريقها يمكن قياس وتقييم عمليات وخدمات أقسام المراجعة الداخلية، وهي تهدف إلى توضيح كيفية الأداء المهني الأمثل للمراجعة الداخلية، وقد قصد من إصدار هذه المعايير أن تخدم المهنة في كل أنواع المنشآت التي يوجد بها المراجعون الداخليون. (خلاط، 2005). ولم تتوقف جهود المعهد عند هذا الحد، بل بدل المزيد من الجهود في تطوير المعايير وإعادة تقييمها لتواكب التطور الذي لحق بمنشآت الأعمال. ومن هذا المنطلق قام المعهد بإصدار معايير جديدة للمراجعة الداخلية في عام 2002، وأطلق عليها المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تم تقسيمها إلى مجموعتين: **معايير الخصائص أو (الصفات) Attribute Standards ومعايير الأداء Performance Standards**.

ولذلك يهدف هذا الفصل إلى عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة

الداخلية، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

- مفهوم معايير المراجعة الداخلية.
 - أهداف المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.
 - أهمية المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.
 - عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.
- ويينتهي الفصل بخلاصة للنتائج التي توصل إليها الباحث.

2-3 مفهوم معايير المراجعة الداخلية:

يعرّف (شاهين، 2002: 23) معيار الأداء المهني لمهنة معينة على أنه: " نموذج أو مثال لطريقة الأداء المهني موضوع بواسطة السلطات المهنية أو نتيجة للعرف المهني أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة كأساس لما يجب اتباعه".

أما (مسعود، 2010: 34) فيعرّف المعايير على أنها: " وسيلة للحكم على أداء شخص لعمل معين " وتمتاز بالخصائص التالية:

- القابلية للتطبيق.
- المرونة ومواكبة التطور.
- وسيلة للقياس والحكم.
- متفق عليها سواء من خلال الالتزام باتباعها بموجب قانون أو قرار رسمي، أو بإجماع هيئة مهنية، أو قناعة الأفراد بها.

وفي مجال المراجعة فقد عرّف (العمرى وعبد الغني، 2006) معايير المراجعة على أنها " أداة للحكم على مستوى الكفاءة المهنية ودرجة الاتساق التي يصل إليها المراجعون عند أداء وظائفهم ".

أما عن المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية والصادرة عن معهد المراجعين الداخليين فهي " أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل فعال من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الإرشادية لما يجب أن تكون عليه ممارسات المراجعة الداخلية وتوفيرها إطار لإنجاز وتعزيز أنشطته ووضع أسس تقييم أدائه ". كما تعد هذه المعايير هي: "المنظم لعمل وممارسات ووظيفة المراجعة الداخلية، إذ إن الالتزام بتطبيق هذه المعايير هو الأساس الذي يتم بناء عليه تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية المطبقة لهذه المعايير". (الرحاحلة، 2005: 65).

ومما سبق يمكن تعريف المعيار على أنه قاعدة أو دليل للقياس والحكم للمساعدة في أداء عمل معين بكل مرونة وأكثر كفاءة وفاعلية وقابلية للتطبيق وعدم الوقوع في الخطأ.

بناء على ما تقدم فإن المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية هي بمثابة المرجع الرئيس الذي يتم الاسترشاد به في وضع اللوائح والقوانين التنظيمية لأعمال المراجعة الداخلية.

3- 3 أهداف المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية:

لقد حدد معهد المراجعين الداخليين أهدافه من إصدار المعايير الدولية للأداء المهني

للمراجعة الداخلية في الآتي: (2: 2002, The IIA، نقلاً عن خلاط، 2005: 120)

- 1- تحديد المبادئ الرئيسية التي تحكم أداء أعمال المراجعة الداخلية كما يجب أن تؤدي.
- 2- إيجاد إطار لأداء مجموعة واسعة من أنشطة المراجعة الداخلية ذات القيمة المرتفعة والعمل على تعزيزها.
- 3- وضع أسس لقياس وتقييم أداء المراجعين الداخليين.
- 4- تعزيز التحسن أو التطور في عمليات المنظمة وإجراءاتها.

3- 4 أهمية المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية:

من خلال عرض أهداف المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية تخلص إلى أن أهمية المعايير يبرز دورها الرئيس في أنها القاعدة التي تحدد الكيفية التي تتم بها ممارسة أعمال المراجعة الداخلية، ويمكن عدها النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية.

وتتمثل أهمية المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في الآتي (عبد المغني،

2006: 45):

- 1- تعد معايير المراجعة الداخلية ضرورية بالنسبة إلى المراجعين الداخليين في كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يتم تحقيق الهدف من وجودهم.
- 2- تعد معايير المراجعة الداخلية ضرورية بالنسبة إلى الإدارة إذ إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المراجعون الداخليون سيمكن الإدارة من الاعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.
- 3- وجود معايير للمراجعة الداخلية يلتزم بها المراجعون الداخليون مفيد بالنسبة إلى المراجع الخارجي؛ لأنها تطمئنه على متانة عمل المراجعين الداخليين وكفاءتهم.

4- يتم الاسترشاد بمعايير المراجعة الداخلية عند إعداد الموارد التدريبية للمهنيين الجدد.

3- 5 عرض وتحليل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية:

لقد قام معهد المراجعين الداخليين بإصدار المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في عام 2002 وتم تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين، وتشمل كل منهما على مجموعة معايير فرعية على النحو التالي:

المجموعة الأولى: معايير الصفات Attribute Standards وتشمل:

- معيار الهدف والسلطة والمسؤولية. Purpose, Authority and Responsibility
- معيار الاستقلال والموضوعية . Independence and Objectivity
- معيار الكفاءة والعناية المهنية المعقولة. Proficiency and Due Professional Care
- معيار برنامج ضمان الجودة . Quality Program Assessments

المجموعة الثانية: معايير الأداء Performance Standards وتشمل:

- معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية. Managing the Internal Audit Activity
- معيار طبيعة العمل. Nature of Work
- معيار تخطيط مهام عملية المراجعة. Engagement Planning
- معيار أداء مهام عملية المراجعة . Performing the Engagement
- معيار توصيل نتائج المراجعة. Communicating Results
- معيار مراقبة سير العمل. Monitoring Progress
- معيار قبول الإدارة للمخاطر. Resolution of Management`s Acceptance of Risk

وفيما يلي سيتم التطرق لهذه المعايير وعرضها بشيء من التفصيل، وذلك وفقا لهذا التصنيف

الذي يعد أكثر وضوحا، وأيضاً لكونها متغيرات هذه الدراسة.

Attribute Standards

أولاً: معايير الصفات

هي المعايير التي تتعلق بوصف النظام الأساسي للمنشآت والأفراد الذين يؤدون خدمات

المراجعة الداخلية، وتأخذ هذه المجموعة مسلسل أرقام 1000 كما يلي:

▪ 1000 - الأهداف - السلطات - المسؤوليات:

يجب تحديد أهداف وسلطات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية تحديداً رسمياً ضمن وثيقة المراجعة الداخلية، بما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية. ويجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بمراجعتها بصورة دورية، كما يجب اعتمادها من قبل الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

إن وثيقة المراجعة الداخلية وثيقة رسمية تحدد هدف وسلطة ومسؤولية نشاط المراجعة الداخلية، كما أنها تحدد الموقع الوظيفي لنشاط المراجعة الداخلية ضمن المنظمة بما في ذلك طبيعة علاقة التبعية الوظيفية التي تربط بين مدير المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة، وتحدد نطاق عمل أنشطة المراجعة الداخلية، وتقع مهمة اعتماد وثيقة المراجعة الداخلية على عاتق الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

A1. (*) 1000 - يجب تحديد طبيعة خدمات التوكيد التي تقدم للمنظمة بوثيقة المراجعة الداخلية،

وإذا كانت هذه الخدمات ستقدم لجهات خارج المنظمة يجب أيضاً تحديد طبيعتها في الوثيقة.

C1. (**) 1000 - يجب تحديد طبيعة الخدمات الاستشارية في وثيقة المراجعة الداخلية.

1010 - الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في وثيقة المراجعة الداخلية.

يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف المراجعة الداخلية في وثيقة المراجعة الداخلية. كما ينبغي على مدير المراجعة الداخلية مناقشة رسالة المراجعة الداخلية والعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

(*) يشير الرمز A إلى خدمات توكيدية (Assurance Service) أي هي عملية فحص موضوعي للأدلة بغرض تقييم مستقل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. (The I.I.A, 2003)

(**) يشير الرمز C إلى خدمات استشارية (Consulting Service) هي أنشطة تقديم المشورة والخدمات المتعلقة بها لعميل ما، والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا العميل، ويكون المقصود منها إضافة قيمة وتحسين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. (The I.I.A, 2003).

ووفقاً للمعيار السابق فإنه يجب أن يتوافر لدى قسم المراجعة الداخلية وثيقة تحتوي على الهدف من إنشائه، وسلطاته ومسؤولياته، ومدير القسم يعد هو المسؤول عن الحصول على موافقة الإدارة ومجلسها واعتمادها لهذه الوثيقة المكتوبة لقسم المراجعة الداخلية.

وبهذا يتضح أن توفير مستند رسمي ومكتوب يحتوي على وثيقة قسم المراجعة الداخلية يعد من العناصر الضرورية التي تساعد على إدارة القسم داخل المنظمة بالصورة المطلوبة، وذلك لأن تحديد أهداف وسلطات ومسؤوليات القسم بصورة واضحة، وإعلام الأطراف ذات العلاقة بها يساعد على تحديد دور القسم، ويوفر أساساً للإدارة العليا ومجلس الإدارة وهما يستخدمانه في تقييم عمليات وأنشطة القسم. وفي حالة حدوث أي خلاف فإن الوثيقة توفر أيضاً اتفاقاً رسمياً ومكتوباً مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة حول دور القسم داخل المنظمة ومسؤولياته.

1100 - الاستقلالية والموضوعية:

يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، وعلى المراجعين الداخليين أن يتصفوا بالموضوعية عند أداء أعمالهم.

الاستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو مدير المراجعة الداخلية على تنفيذ مسؤولياته على نحو غير متحيز، ولكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية يكون لمدير المراجعة الداخلية حق الاتصال المباشر ومن دون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال خطوط التبعية المزدوجة للمراجعة الداخلية مع الإدارة ومجلس الإدارة، ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الاستقلالية على مستوى المراجع الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات المراجعة، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

ويجب على المراجع الداخلي أن يكون موضوعياً عند أدائه لأعمال المراجعة، والموضوعية هي موقف ذهني غير متحيز يمكن المراجعين الداخليين من أداء مهام المراجعة الداخلية على نحو يجعلهم يؤمنون بسلامة نتائج أعمالهم وعدم قيامهم بأي توضيحات على حساب جودة العمل الذي يؤديه، وتقضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المراجعين الداخليين بشأن مسائل المراجعة لآراء

الآخرين. ويجب أن تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المراجع الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهام المراجعة، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي.

وبناء على ما تقدم فإن الموضوعية هي موقف أو اتجاه فكري مستقل يجب أن يحافظ عليه المراجع الداخلي عند قيامه بأعمال المراجعة، بحيث لا يكون تابعاً للغير في آرائه وأحكامه التي يصدرها في المسائل المتعلقة بأعمال المراجعة. وتتطلب الموضوعية من المراجع الداخلي أن يؤدي عمله بالطريقة التي تجعل لديه الثقة في نتاج عمله، وعدم قبوله لأية مساومات على أسلوب عمله. ولا ينبغي أن يكون المراجع الداخلي في وضع يجعله أو يشعره بأنه غير قادر على إبداء آرائه المهنية بموضوعية.

- 1110 - الاستقلال التنظيمي:

يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يقدم تقريره إلى مستوى إداري داخل المنظمة يسمح لنشاط المراجعة الداخلية بالاضطلاع بمسؤولياته.

إن الاستقلال التنظيمي يتحقق فعليا عندما يكون مدير المراجعة الداخلية تابعا من الناحية الوظيفية لمجلس الإدارة، ومن تلك التبعية الوظيفية لمجلس الإدارة قيام مجلس الإدارة بما يلي:

- المصادقة على وثيقة المراجعة الداخلية.
- المصادقة على خطة المراجعة الداخلية المبنية على أساس تقييم المخاطر.
- المصادقة على موازنة المراجعة الداخلية وخطة الموارد الخاصة بها.
- تلقي التقارير من مدير المراجعة الداخلية بشأن أداء نشاط المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالخطة الموضوعية له، وغير ذلك من المسائل الأخرى.
- اعتماد مرتبات ومكافآت مدير المراجعة الداخلية.
- طلب المعلومات المناسبة من الإدارة ومدير المراجعة الداخلية لتحديد ما إذا كانت هناك أي قيود غير ملاءمة على موارد نشاط المراجعة الداخلية أو على نطاق عمله.

1110.A1- يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية في مأمن من أي تدخل في تحديد نطاق

المراجعة وإنجاز أعماله وتوصيل النتائج. وكذا يجب على مدير المراجعة الداخلية البيان

والإفصاح عن أي تدخل من هذا النوع لمجلس الإدارة ومناقشة تداعياته.

1111- التفاعل المباشر مع المجلس:

يجب أن يتواصل مدير المراجعة الداخلية ويتفاعل بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة.

1112- دور مدير المراجعة الداخلية خارج إطار المراجعة الداخلية:

عندما يكون لمدير المراجعة الداخلية أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار المراجعة الداخلية، أو عندما يتوقع أن يصبح لديه مثل هذه الأدوار، فيجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم تأثيرها السلبي على الاستقلالية والموضوعية.

في بعض الحالات قد يطلب من مدير المراجعة الداخلية ممارسة أدوار أو مسؤوليات إضافية تقع خارج إطار المراجعة الداخلية، كمسؤولية نشاطات الامتثال(*) أو نشاطات إدارة المخاطر. إن هذه الأدوار أو المسؤوليات تؤثر سلباً في الواقع أو الظاهر على الاستقلالية التنظيمية لنشاط المراجعة الداخلية أو على الموضوعية الفردية للمراجع الداخلي.

إن الاحتياطات هي تلك الإجراءات الإشرافية المتخذة عادة من قبل مجلس الإدارة، للتعامل مع التأثيرات السلبية المحتملة، ويمكن أن تشمل تلك الإجراءات تقييماً دورياً لعلاقات التبعية والمسؤوليات واستحداث إجراءات بديلة للحصول على تأكيدات بخصوص مجالات المسؤوليات الإضافية.

1120- الموضوعية الفردية:

يجب أن يتصف المراجعون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تضارب في المصالح، تضارب المصالح هو موقف معين يكون فيه لدى المراجع الداخلي - والذي من المفترض أنه موضوع ثقة - مصالح مهنية أو شخصية متنافسة. وهذه المصالح المتنافسة يمكن أن تجعل من الصعب على المراجع الداخلي أن يؤدي واجباته بشكل عادل وغير متحيز. ويمكن أن يكون تضارب المصالح موجوداً حتى وإن لم يترتب عنه أي تصرف غير أخلاقي أو غير سليم. كذلك فإن تضارب المصالح يمكن أن ينتج عنه مظهر غير لائق من شأنه أن يتسبب في إضعاف

(*) يقصد بنشاطات الامتثال: التقيد بالسياسات والخطط والاجراءات والقوانين والأنظمة والعقود أو غيرها من المتطلبات.

الثقة في المراجعة الداخلية ونشاط المراجعة الداخلية ومهنة المراجعة الداخلية ككل. كما أن تضارب المصالح يمكن أن يضعف قدرة الفرد على أداء واجباته ومسؤولياته بصفة موضوعية.

- 1130 - معوقات الاستقلالية أو الموضوعية:

عندما يكون هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر فيجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المناسبة. وتعتمد طبيعة هذا الإفصاح المطلوب على طبيعة معوقات الاستقلالية أو الموضوعية.

إن معوقات الاستقلالية التنظيمية أو الموضوعية الفردية يمكن أن تشمل أموراً كثيرة، منها على سبيل المثال لا الحصر تضارب في المصالح الشخصية، والقيود المفروضة على نطاق عمل المراجعة الداخلية والقيود المفروضة على الحصول أو الاطلاع على السجلات، والاتصال بالموظفين والوصول إلى الأصول المادية، والقيود المفروضة على الموارد كالتحويل مثلاً.

يعتمد تحديد الأطراف المناسبة التي يجب الإفصاح لها عن تفاصيل أي معوقات تعوق الاستقلالية أو الموضوعية على ما هو منتظر من نشاط المراجعة الداخلية، وعلى مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية تجاه الإدارة العليا ومجلس الإدارة المنصوص عليها في وثيقة المراجعة الداخلية، كما يعتمد تحديد الأطراف المناسبة أيضاً على طبيعة المعوقات نفسها.

A1. 1130- يجب أن يمتنع المراجعون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها ومما يحسن قوله أنه من المتوقع أن تتأثر موضوعية المراجع الداخلي إذا ما قدم خدمات تأكيدية متعلقة بنشاط كان مسؤولاً عنه خلال السنة الماضية.

A2. 1130- المهمات التأكيدية المتعلقة بوظائف هي تحت إشراف مدير المراجعة الداخلية يجب أن توضع تحت إشراف طرف من خارج نشاط المراجعة الداخلية.

A3. 1130- يمكن للمراجع الداخلي أن يقدم خدمات تأكيدية في المجالات التي سبق أن قدم فيها خدمات استشارية، بشرط أن تكون تلك الخدمات الاستشارية غير مؤثرة سلباً على موضوعيته، وبشرط أن يتم التعامل بطريقة مناسبة مع الموضوعية الفردية عند تخصيص

الموارد اللازمة للمهمة الجديدة.

C1. 1130- يمكن للمراجعين الداخليين أن يقدموا خدمات استشارية متعلقة بعمليات كانوا

مشرفين عليها فيما سبق.

C2. 1130- إذا وجد ما من شأنه أن يؤثر على استقلالية أو موضوعية المراجعين الداخليين

أثناء مهمات استشارية مقترحة، فإنه يجب عليهم الإفصاح عن ذلك للعميل الذي أمر بهذه المهمة قبل قبولها.

يستخلص من عرض هذا المعيار أنه ينبغي أن تكون المراجعة الداخلية نشاطاً مستقلاً،

كما ينبغي أن يتصف المراجعون الداخليون بالموضوعية في أداء أعمالهم.

▪ **1200 - الكفاءة والعناية المهنية اللازمة:**

يجب إنجاز مهمات المراجعة الداخلية بكفاءة مع بدل العناية المهنية اللازمة.

- **1210-الكفاءة المهنية:**

يجب على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ

المسؤوليات الفردية المنوطة بكل منهم. ويجب على نشاط المراجعة الداخلية ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بهم.

ويشير مصطلح الكفاءة المهنية إلى المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوب توفرها

لدى المراجعين الداخليين لتنفيذ مسؤولياتهم المهنية بفاعلية. وتشمل الكفاءة مراعاة الأنشطة الحالية،

والاتجاهات، والمواضيع الجديدة الناشئة، بما يمكّن المراجعين الداخليين من تقديم المشورة

والتوصيات الملائمة. ومن المستحسن واللائق أن يثبت المراجعون الداخليون كفاءتهم من خلال

الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة مثل شهادة المراجع الداخلي المعتمد

والشهادات الأخرى المشابهة التي يقدمها معهد المراجعين الداخليين والمؤسسات المهنية الأخرى.

A1. 1210- يجب على مدير المراجعة الداخلية الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص

مؤهلين إذا كان المراجعون الداخليون يفتقدون إلى المعارف والخبرات ومختلف الكفاءات

اللازمة لتنفيذ مهمة المراجعة أو جزء منها.

A2. 1210- يجب أن يتمتع المراجعون الداخليون بالمعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش. ولكن ليس متوقعاً منهم أن تكون لديهم خبرة الشخص نفسه الذي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الغش والتحقق فيه.

A3. 1210- يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين معرفة كافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها، وكذلك تكون لديهم معرفة بتقنيات المراجعة المعتمدة على التكنولوجيا المتوفرة من أجل إنجاز أعمالهم، ولكن ليس من المتوقع أن تكون لدى جميع المراجعين الداخليين الخبرة نفسها التي يتمتع بها المراجع الداخلي الذي تكون مسؤوليته الرئيسية مراجعة نظام المعلومات.

C1. 1210- إذا كان المراجعون الداخليون لا يملكون المعارف أو المهارات أو الكفاءات التي يتطلبها أداء مهمة استشارية معينة أو جزء منها، ففي هذه الحالة يجب على مدير المراجعة الداخلية إما أن لا يقبل تلك المهمة أو أن يسعى إلى الحصول على مشورة ومساعدة أشخاص مؤهلين.

- 1220 - العناية المهنية اللازمة:

يجب على المراجعين الداخليين بدل العناية، والمهارة المتوقعة من شخص عادي عاقل، ومراجع داخلي كفؤ. ولا يعني بدل العناية المهنية اللازمة العصمة من الخطأ.

A1. 1220- يجب على المراجعين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة في أعمالهم وذلك

مع الأخذ في الحسبان ما يلي:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهنة.
- درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التأكيد عليها.
- كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
- احتمال حدوث أخطاء مهمة أو جسيمة أو حالات عدم الامتثال.
- تكلفة أعمال التأكيد مقارنة بالمنافع المحتملة.

A2. 1220- في سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المراجعون الداخليون في

الحسبان استخدام المراجعة المعتمدة على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات.

A3. 1220- يجب أن يتنبه المراجعون الداخليون إلى المخاطر المهمة التي قد تؤثر في الأهداف

أو العمليات أو الموارد. وبذا فإن إجراءات التأكيد حتى لو تمت بالعناية المهنية اللازمة لا

تضمن وحدها تحديد جميع المخاطر الجسيمة.

C1. 1220- يجب على المراجعين الداخليين أن يبذلوا العناية المهنية اللازمة أثناء انجاز مهمات

استشارية من خلال مراعاة ما يلي:

• احتياجات العملاء وتوقعاتهم بما في ذلك طبيعة وتوقيت وكيفية توصيل نتائج المهمة.

• درجة التعقيد ومدى العمل الضروري لتحقيق أهداف المهمة.

• تكلفة المهمة الاستشارية مقارنة بالمنافع المحتملة.

- 1230 - التطوير المهني المستمر:

يجب على المراجعين الداخليين تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخر عن طريق

التطوير المهني المستمر.

يستخلص من خلال معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة أنه ينبغي أن تتوفر لدى

المراجعين الداخليين المعرفة والمهارة والخبرة الكافية لأداء المسؤوليات الفردية. كما أن على

المراجعين الداخليين أن يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة والمهارة المتوقعة من مراجع داخلي كفاء.

▪ **1300 - برنامج ضمان وتحسين الجودة:**

يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة

بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.

يتم تصميم برنامج تأكيد وتحسين الجودة للتمكن من تقييم مدى توافق نشاط المراجعة

الداخلية مع المعايير، وتقييم ما إذا كان المراجعون الداخليون يطبقون مبادئ أخلاقيات المهنة.

ويتضمن هذا البرنامج أيضاً تقييم كفاءة وفاعلية نشاط المراجعة الداخلية وتحديد فرص التحسين

المتاحة فيه. وينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يشجع عملية الإشراف من قبل مجلس الإدارة في برنامج تأكيد وتحسين الجودة.

- 1310 - تقييم برنامج الجودة:

على نشاط المراجعة الداخلية تبني أسلوب لمراقبة وتقييم فعالية برنامج الجودة. فهذه العملية يجب أن تتضمن تقييمات داخلية وخارجية على حد سواء.

- 1311 - التقييمات الداخلية:

يجب أن تشمل التقييمات الداخلية ما يلي:

- المراقبة المستمرة لأداء نشاط المراجعة الداخلية.
- المراجعات الدورية بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المنظمة ممن تتوفر لهم المعرفة بأصول ممارسة المراجعة الداخلية.

تشكل المراقبة المستمرة جزءاً مكماً لأعمال الإشراف والمراجعة والقياس اليومية لنشاط المراجعة الداخلية. ويتم دمج تلك المراقبة المستمرة ضمن السياسات والممارسات الروتينية المعتادة المستخدمة في إدارة نشاط المراجعة الداخلية، وتستخدم فيها العمليات والأدوات والمعلومات التي تعد لازمة لتقييم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. أما المراجعات الدورية فهي أعمال تقييم يتم إجراؤها لتقييم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. وتتطلب المعرفة الكافية بممارسات المراجعة الداخلية على الأقل فهم كافة عناصر " المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية ".

- 1312 - التقييمات الخارجية:

يجب إجراء أعمال التقييم الخارجي على الأقل مرة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المنظمة. ويجب أن يناقش مدير المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة النقاط التالية:

- شكل التقييمات الخارجية ووتيرتها.
- مؤهلات واستقلالية المقيّم أو فريق التقييم الخارجي بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب

في المصالح.

يمكن إنجاز التقييمات الخارجية عبر تقييم خارجي كامل أو عبر تقييم ذاتي مصحوب بتأكيد خارجي مستقل. ويجب على المقيّم الخارجي أن يتوصل إلى قرار بخصوص التقيّد بمبادئ أخلاقيات المهنة وبالمعايير، كما يمكن أن يحتوي التقييم الخارجي أيضاً على تعليقات تشغيلية أو استراتيجية.

على المقيّم أو فريق التقييم المؤهل أن يثبت مقدرته وكفاءته في مجالين اثنين هما: الممارسة المهنية لأعمال المراجعة الداخلية، وعمليات التقييم الخارجي. ويمكن إثبات تلك الكفاءة من خلال التمتع بالمزيج الوافي من الخبرة العملية والمعرفة العلمية. هذا مع ملاحظة أن الخبرة المكتسبة في المنظمات ذات الحجم والتعقيد المماثلين للمنظمة موضوع التقييم والتي تنتمي لنفس القطاع والصناعة التي تسودها المشكلات الفنية نفسها هي خبرة أهم وأكثر قيمة من الخبرة المكتسبة في المجالات الأقل ارتباطاً من ذلك. وأما في حال وجود فريق تقييم فإنه لا يشترط أن يتمتع كل أفراد الفريق بتلك الكفاءات المطلوبة، بل يجب أن يتمتع الفريق ككل بتلك الكفاءات، ويستخدم مدير المراجعة الداخلية حكمه المهني لتحديد ما إذا كان المقيّم أو فريق التقييم يتمتع بالكفاءات الكافية التي تؤهله للقيام بعملية التقييم.

ويقصد باستقلالية المقيّم أو فريق التقييم ألا يكون هناك أي تضارب في المصالح، سواء تضارباً حقيقياً أو تضارباً ظاهرياً، وأن لا يكون المقيّم أو فريق التقييم جزءاً من - أو تحت سيطرة - المنظمة التي ينتمي إليها نشاط المراجعة الداخلية، وينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يشجع مراقبة وإشراف مجلس الإدارة على التقييم الخارجي لتقليل أي تضارب في المصالح، سواء كان ظاهرياً أو محتملاً.

- 1320 - التقرير عن برنامج الجودة:

يجب على مدير المراجعة الداخلية إبلاغ مجلس الإدارة بنتائج برنامج ضمان الجودة.

وينبغي أن يتضمن الإفصاح على ما يلي:

- نطاق التقييمات الداخلية والخارجية ووتيرتها.

- مؤهلات المقيّم واستقلاليته أو فريق التقييم بما فيها احتمالات وجود أي تضارب في المصالح.
- استنتاجات المقيمين.
- خطط الإجراءات التصحيحية.

يتحدد شكل ومحتوى وتواتر تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج ضمان الجودة من خلال المناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع مراعاة مسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية والمبينة في وثيقة المراجعة الداخلية. ولإثبات التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير يراعى توصيل نتائج التقييمات الخارجية والتقييمات الداخلية الدورية حال انتهائها، في حين يتم تبليغ نتائج المراقبة المستمرة مرة كل سنة على الأقل. وتضم نتائج هذه التقييمات رأي المقيّم أو فريق التقييم بشأن درجة التقيد المشار إليها.

- 1330-استخدام تعبير (أنجز طبقاً للمعايير):

يتم تشجيع المراجعين الداخليين بإفادتهم بأن أعمالهم تتم وفقاً للمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية. ويمكن للمراجعين الداخليين استخدام هذه العبارة فقط إذا أظهرت التقييمات لبرنامج الجودة أن نشاط المراجعة الداخلية يتوافق مع المعايير.

إن نشاط المراجعة الداخلية يكون متقيداً بمبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير عندما يحقق الغايات المنصوص عليها في المعايير ومبادئ أخلاقيات المهنة.

إن نتائج برنامج ضمان الجودة تتضمن نتائج التقييمات الداخلية والخارجية على السواء. وتتنطبق نتائج التقييم الداخلي على كل أنشطة المراجعة الداخلية، كما تنطبق نتائج التقييم الخارجي على أنشطة المراجعة الداخلية الموجودة والمعمول بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات.

- 1340-الإفصاح عن عدم الالتزام:

إذا كان لعدم التوافق مع مبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير تأثير على النطاق الكلي لنشاط المراجعة الداخلية فإنه يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يفصح للإدارة العليا ومجلس الإدارة عن عدم الالتزام والتأثير الناتج عنه.

يستخلص من العرض السابق لهذا المعيار أنه ينبغي على مدير المراجعة الداخلية العمل

على تطوير برنامج ضمان وتحسينه الجودة والمحافظة عليه بما يغطي كافة جوانب أنشطة المراجعة الداخلية، كما تقع عليه مسؤولية مراقبة استمرار فاعليتها، ويتضمن هذا البرنامج التقييم الدوري للجودة داخلياً وخارجياً، والمراقبة الدورية المستمرة لكل جزء من البرنامج، ويجب تصميم البرنامج بما يسمح بتحسين نشاط المراجعة الداخلية وتحسين عمليات المنظمة ما يضمن توافق نشاط المراجعة الداخلية مع المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية ومع الميثاق الأخلاقي للمراجعة الداخلية.

ثانياً: معايير الأداء: Performance Standards

وهي المعايير التي تتعلق بوصف طبيعة خدمات المراجعة الداخلية وتحدد معايير الجودة التي يتم على أساسها قياس الأداء لهذه الخدمات، وتأخذ هذه المجموعة مسلسل رقم 2000 وتتضمن ما يلي:

▪ 2000- إدارة نشاط المراجعة الداخلية:

على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفاعلية للتأكد من أنه يضيف قيمة للمنظمة.

يكون نشاط المراجعة الداخلية قد تمت إدارته بفاعلية عندما:

- يحقق نشاط المراجعة الداخلية غاياته ومسؤولياته الواردة في وثيقة المراجعة الداخلية.
- يتقيد نشاط المراجعة الداخلية بالمعايير.
- يتقيد أفراد نشاط المراجعة الداخلية بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.
- يأخذ نشاط المراجعة الداخلية بالحسبان الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تؤثر على المنظمة.

ويضيف نشاط المراجعة الداخلية قيمة للمنظمة والأطراف المعنية عندما يأخذ في الحسبان الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر، ويعمل على توفير سبل تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ويقدم تأكيدات ذات صلة بطريقة موضوعية.

- 2010- التخطيط:

يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع خطط مرتكزة على أساس المخاطر، وذلك لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتماشى مع أهداف المنظمة.

من أجل وضع خطة مبنية على المخاطر، يتشاور مدير المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة ويكتسب فهماً لاستراتيجيات المنظمة، وأهداف العمل الرئيسة والمخاطر المرتبطة، وأساليب إدارة المخاطر، ويجب على مدير المراجعة الداخلية مراجعة وتعديل الخطة حسب الاقتضاء للاستجابة للتغيرات في أعمال ومخاطر وعمليات وبرامج ونظم المنظمة والضوابط الرقابية فيها.

A1. 2010- يجب أن تركز خطة مهمات نشاط المراجعة الداخلية على تقييم موثق للمخاطر يتم مرة كل عام على الأقل، ويجب أن يؤخذ في إطار هذه العملية رأي الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

A2. 2010- يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يحدد ويأخذ في الحسبان توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى عندما يقدم المراجع الداخلي آراءه ومختلف استنتاجاته.

C1. 2010- عند قبول مهمة استشارية ينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يأخذ في الاعتبار إمكانيات تحسين إدارة المخاطر وإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، ويجب إدراج المهمات الاستشارية التي تم قبولها ضمن خطة المراجعة.

- 2020 - الاتصال والمصادقة:

يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يبلغ خطط نشاط المراجعة الداخلية والموارد اللازمة لها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية مهمة فيها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وذلك لمراجعتها والموافقة عليها، كما يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يبلغ عن تأثير محدودية الموارد.

- 2030 - إدارة الموارد:

يجب أن يتأكد مدير المراجعة الداخلية من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لتحقيق الخطة المعتمدة.

يقصد بكلمة (مناسبة) الواردة في هذا المعيار مزيج المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية لإنجاز خطة المراجعة. ويقصد بكلمة (كافية) مقدار الموارد الضرورية لإنجاز خطة المراجعة، وتكون الموارد قد تم توظيفها توظيفاً فعالاً عندما تستخدم بطريقة مثلى لتنفيذ الخطة المعتمدة.

- 2040 - السياسات والإجراءات:

يجب أن يضع مدير المراجعة الداخلية السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.

يعتمد شكل ومحتوى السياسات والإجراءات على حجم وهيكل نشاط المراجعة الداخلية ودرجة تعقيد أعماله.

- 2050 - التنسيق:

ينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يتبادل المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة المرتبطة بمجال أعمال نشاط المراجعة، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي ازدواجية الجهود.

ضمن مجال تنسيق النشاطات يمكن لمدير المراجعة الداخلية أن يعتمد على عمل الجهات الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وينبغي وضع نهج متسق ليكون بمثابة قاعدة لمبدأ الاعتماد، وفي هذا الإطار ينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يأخذ في حسبانته المهارة والموضوعية والعناية المهنية اللازمة التي تتمتع بها تلك الجهات التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وينبغي أيضاً أن يكون لديهم فهم واضح لنطاق وأهداف ونتائج العمل المؤدى من قبل الجهات الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وعند الاعتماد على عمل جهات أخرى يبقى مدير المراجعة الداخلية مسؤولاً ومحاسباً عن ضمان أن الاستنتاجات والآراء التي يتوصل إليها نشاط المراجعة الداخلية مدعومة بصورة وافية.

- 2060 - تقديم التقارير لمجلس الإدارة والإدارة العليا:

يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يقدم تقاريره بصورة دورية بإبلاغ مجلس الإدارة

والإدارة العليا عن أهداف وسلطات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية وفقاً للخطة الموضوعية له، ويجب أن يشمل ذلك التقرير على الاحتمالات المهمة للتعرض للمخاطر والقضايا المتعلقة بالرقابة والحوكمة ومخاطر الاحتيال وغير ذلك من المسائل الأخرى التي تتطلب الانتباه من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.

يتحدد محتوى التقارير من قبل مدير المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة والإدارة العليا بصورة تعاونية، ويعتمد محتوى التقارير أيضاً على مدى أهمية المعلومات التي يلزم تقديمها ومدى الحاجة إلى اتخاذ الإجراءات المتعلقة بها واللازم اتخاذها من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.

ويجب أن تتضمن تقارير مدير المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا على ما

يلي:

- وثيقة المراجعة الداخلية.
- استقلالية نشاط المراجعة الداخلية.
- خطط المراجعة ومدى تقدم سير العمل بها مقارنة مع الخطط الموضوعية.
- الاحتياجات من الموارد.
- نتائج نشاط المراجعة الداخلية.
- مدى التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير والخطط الموضوعية لمواجهة القضايا المتعلقة بالتقيد.
- استجابة الإدارة في مواجهة المخاطر التي قد تكون غير مقبولة للمنظمة بحسب رأي مدير المراجعة الداخلية.

- 2070 - الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية والمسؤولية التنظيمية عن المراجعة الداخلية:

عندما تؤدي أي جهة من الجهات التي تقدم الخدمات الخارجية لنشاط المراجعة الداخلية عليها أن تحيط المنظمة علماً بأن عليها أن تضطلع بمسؤولية المحافظة على نشاط المراجعة الداخلية فعالاً.

يتم إثبات هذه المسؤولية من خلال برنامج تأكيد وتحسين الجودة الذي يقيم التقيد بمبادئ

أخلاقيات المهنة والمعايير .

من خلال عرض المعيار السابق يتضح أنه تقع على عاتق مدير المراجعة الداخلية مسؤولية أن يدير قسم المراجعة الداخلية بطريقة سليمة للتأكد من أنه يضيف قيمة للمنظمة.

▪ 2100 - طبيعة العمل:

يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم والإسهام في تحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر، أي أن هدف هذا المعيار تحديد طبيعة الخدمات التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية ونطاق عملها في المنظمة. وتتغرز أهمية ومصداقية المراجعة الداخلية عندما تتمتع تقييمات المراجعين الداخليين برؤى جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الحسبان.

- 2110 - الحوكمة:

يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة في المنظمة والحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها والتحسين المستمر للحوكمة بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:

- اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية.
- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.
- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المنظمة.
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المنظمة ككل.
- توصيل المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات ذات العلاقة في المنظمة.
- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين المراجعين الداخليين والخارجيين وبين مجلس الإدارة ومقدمي خدمات التأكيد والاستشارة الآخرين والإدارة.

A1. 2110- يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفعالية أهداف وبرامج وأنشطة المنظمة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.

A2. 2110- يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات

في المنظمة تدعم وتساند استراتيجيات وأهداف المنظمة.

- 2120 - إدارة المخاطر:

يجب على نشاط المراجعة الداخلية تحديد وتقييم المجالات المهمة التي تكون عرضة للمخاطر والإسهام في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة الداخلية. بالإضافة إلى تقييم مجالات التعرض للمخاطر التي تتعلق بحوكمة الشركة وعملياتها ونظم المعلومات في المنظمة.

إن عملية تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فاعلة هو حكم ناتج عن تقييم المراجع

الداخلي بأن:

- أهداف المنظمة تساند وتتفق مع مهمة المنظمة.
- المخاطر المهمة يتم تحديدها وتقييمها.
- يتم اختيار الاستجابة المناسبة للمخاطر بحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية المنظمة للمخاطر.
- يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بالمخاطر وتقديم التقارير عنها في الوقت المناسب عبر المنظمة لتمكين المراجعين ومجلس الإدارة من أداء مهامهم.
- ولدعم هذا التقييم يمكن لنشاط المراجعة الداخلية أن يجمع المعلومات أثناء أداء أعمال المراجعة المتعددة، وتوفر نتائج هذه الأعمال، عند النظر إليها معاً، فهماً لعمليات إدارة المخاطر في المنظمة ومدى فاعليتها.
- وتتم مراقبة عمليات إدارة المخاطر من خلال الأنشطة الإدارية المستمرة، أو من خلال تنفيذ تقييمات منفصلة أو كليهما.

A1. 2120- يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقيم مخاطر المنظمة المتعلقة بالحوكمة

والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:

• تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

• ثقة ومصداقية البيانات والمعلومات التشغيلية.

• فعالية وكفاءة العمليات والبرامج.

• حماية الأصول.

• الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود.

A2. 2120- يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم احتمال حدوث عمليات احتيال وكيفية إدارة المنظمة لمخاطر الاحتيال.

C1. 2120- يجب على المراجعين الداخليين تناول المخاطر ذات العلاقة بأهداف هذه المهام أثناء تأدية المهام الاستشارية كما يجب أن يكونوا متنبهين لاحتمال وجود مخاطر أخرى مهمة.

C2. 2120- يجب على المراجعين الداخليين استعمال معرفتهم بالمخاطر المكتسبة من خلال إنجازهم للمهام الاستشارية، وذلك عند تقييم عمليات إدارة مخاطر المنظمة.

C3. 2120- عندما يساعد المراجعون الداخليون الإدارة في وضع أو تحسين عمليات إدارة المخاطر فإنه يجب عليهم أن يمتنعوا عن الاضطلاع بأي مسؤولية إدارية من خلال قيامهم بإدارة المخاطر فعلياً.

- **2130- الرقابة:**

يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المنظمة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها وتعزيز التحسين المستمر فيها.

A1. 2130- يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المنظمة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:

• تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

• ثقة ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية.

• حماية الأصول.

• الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود.

C1. 2130- يجب على المراجعين الداخليين استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجازهم للمهام الاستشارية، وذلك عند تقييم عمليات الرقابة في المنظمة.

يستخلص مما سبق أنه ينبغي أن يشمل نشاط المراجعة الداخلية التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، باستخدام مدخل منظم ومنضبط من أجل تحديد طبيعة الخدمات التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية ونطاق عملها في المنظمة.

- 2200 - تخطيط مهام عملية المراجعة الداخلية:

يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتطوير وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة تتضمن أهداف المهمة ونطاقها وتوقيتها والموارد المخصصة لها، ويجب أن تأخذ الخطة في الحسبان استراتيجيات وأهداف ومخاطر المنظمة ذات الصلة بالمهمة.

- 2201 - اعتبارات التخطيط:

عند وضع خطة مهمة المراجعة يجب أن يأخذ المراجعون الداخليون النواحي الآتية في حساباتهم:

- أهداف النشاط الذي تجري مراجعته والوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبة أدائه.
- المخاطر المهمة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته والسبل التي يمكن بها إبقاء التأثير الناجم عنها في حدود المستوى المقبول.
- مدى ملاءمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة على مستوى هذا النشاط وذلك بالمقارنة بإطار أو نموذج ذي صلة.
- فرص إدخال تحسينات مهمة على مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

A1. 2201- عند التخطيط لمهمة المراجعة لجهات خارج المنظمة يجب على المراجعين الداخليين إعداد اتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف والتوقعات الأخرى، بما في ذلك القيود على توزيع نتائج المهمة والاطلاع على وثائقها.

C1. 2201- يجب على المراجعين الداخليين الاتفاق مع عملاء المهمات الاستشارية حول الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف والتوقعات الأخرى للتعامل مع النسبة إلى المهمات المهمة فيجب أن يكون هذا الاتفاق مكتوباً.

- 2210 - أهداف مهمة المراجعة الداخلية:

يجب تحديد الأهداف المنشودة لكل مهمة مراجعة داخلية.

A1. 2210- يجب على المراجعين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي

يتم المراجعة عليه. ويجب أن تعكس أهداف مهمة المراجعة نتائج ذلك التقييم.

A2. 2210- يجب أن يأخذ المراجعون الداخليون في حسابهم عند تحديد أهداف مهمة المراجعة

احتمال وجود أخطاء جسيمة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقييد أو مخاطر أخرى.

A3. 2210- من الضروري وجود مقاييس كافية لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية.

ويجب أن يتأكد المراجعون الداخليون إلى أي مدى قامت الإدارة ومجلس الإدارة بوضع

مقاييس كافية لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تم تحقيقها. وإذا كانت المقاييس كافية

فإنه يجب على المراجعين الداخليين أن يستعملوها في تقييمهم، وأما إذا كانت غير كافية فإنه

يجب على المراجعين الداخليين أن يحددوا مقاييس التقييم من خلال النقاش مع الإدارة أو

مجلس الإدارة.

وفي هذا الخصوص يمكن أن تشمل أنواع مقاييس التقييم ما يلي:

- داخلية مثل (سياسات وإجراءات المنظمة).
- خارجية مثل (الأنظمة والقوانين المفروضة من قبل الجهات الرسمية).
- الممارسات الرائدة مثل (إرشادات وتوجيهات المهنة).

A1. 2210- يجب أن تتناول أهداف المهمة الاستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة

وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع عميل هذه المهمة.

A2. 2210- يجب أن تكون أهداف المهمة الاستشارية في انسجام مع قيم واستراتيجيات وأهداف

المنظمة.

- **2220- نطاق مهمة المراجعة الداخلية:**

يجب أن يكون نطاق مهمة المراجعة الداخلية كافياً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة.

A1. 2220- يجب أن يشمل نطاق مهمة المراجعة كل ما له صلة من أنظمة ووثائق وسجلات

وأفراد وممتلكات مادية بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة أطراف أخرى.

A2. 2220- إذا ظهرت أثناء مهمة تأكيدية فرص مهمة لتقديم خدمات استشارية فينبغي التوصل

إلى اتفاق كتابي خاص حول الأهداف والنطاق ومسؤوليات الأطراف والتوقعات الأخرى. وأن يتم توصيل نتائج هذه المهمة الاستشارية وفقاً للمعايير المعتمدة فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشارية.

C1.2220- عند تنفيذ المهمات الاستشارية يجب أن يتأكد المراجعون الداخليون من أن نطاق المهمة كاف لتحقيق الأهداف المتفق عليها بشأنها. وإذا ظهرت أي تحفظات لدى المراجعين الداخليين بشأن نطاق المهمة أثناء تنفيذها فيجب أن يناقشوا هذه التحفظات مع العميل المعني بالمهمة لتحديد ما إذا كانوا سيستمرون في المهمة أم لا.

C2.2220- يجب على المراجعين الداخليين أثناء المهمات الاستشارية تحديد الضوابط الرقابية ذات العلاقة بأهداف هذه المهمات، كما يجب أن يكونوا منبهين للمسائل الرقابية المهمة.

- 2230- تخصيص الموارد اللازمة لمهمة المراجعة الداخلية:

يجب أن يحدد المراجعون الداخليون الموارد المناسبة الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، ويتم توظيف الأفراد المناسبين لتنفيذ المهمة على أساس طبيعتها ومدى تعقيدها. يقصد بكلمة (مناسبة) الواردة في هذا المعيار مزيج المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية لإنجاز مهمة المراجعة، ويقصد بكلمة (كافية) مقدار الموارد الضرورية لإنجاز مهمة المراجعة بالعبارة المهنية اللازمة.

- 2240- برنامج عمل مهمة المراجعة الداخلية:

يجب على المراجعين الداخليين إعداد وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

A1.2240- يجب أن يتضمن برنامج العمل إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز المهمة، ويجب أن تتم المصادقة على برنامج العمل قبل تنفيذه، كما تتم المصادقة أيضاً وعلى الفور على كل تعديل يطرأ على هذا البرنامج.

C1.2240- قد يختلف برنامج عمل المهمات الاستشارية من حيث الشكل والمضمون وذلك حسب طبيعة المهمة.

مما سبق يتضح أنه ينبغي على المراجعين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة

تشمل النطاق، والأهداف، والوقت، وتوزيع الموارد.

▪ **2300- أداء مهام عملية المراجعة الداخلية:**

يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية واللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

- **2310- تحديد المعلومات:**

يجب على المراجعين الداخليين تحديد معلومات كافية موثوق بها ذات صلة، ومفيدة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

يقصد بالمعلومات (الكافية) المعلومات السليمة المقنعة القائمة على الحقائق، بحيث يمكن للشخص الخارجي الوصول إلى النتيجة نفسها التي يصل إليها المراجع. والمعلومات (الموثوق بها) هي المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها، التي تمثل أفضل ما يمكن تحقيقه من خلال استخدام أساليب المراجعة المناسبة. أما المعلومات (ذات صلة) فهي تعني المعلومات الملائمة أو المناسبة التي تدعم نتائج وتوصيات المراجعة وتتناسق مع أهدافها الموضوعية. والمعلومات (المفيدة) هي المعلومات التي تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها.

- **2320 التحليل والتقييم:**

يجب على المراجعين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة المراجعة على أساس تحليلات وتقييمات مناسبة.

- **2330 توثيق المعلومات:**

يجب على المراجعين الداخليين توثيق معلومات كافية موثوق بها، وذات صلة ومفيدة لدعم استنتاجات ونتائج مهمة المراجعة.

A1. 2330- يجب على مدير المراجعة الداخلية مراقبة مسألة الاطلاع على وثائق المهمة ويجب

أن يتحصل على موافقة الإدارة العليا أو المستشار القانوني عند الاقتضاء وذلك قبل تمكين جهات خارجية من الاطلاع على وثائق المهمة.

A2. 2330- يجب أن يحدد مدير المراجعة الداخلية قواعد الاحتفاظ بملفات المهمة وذلك بغض

النظر عن الوسائل المستعملة لتخزين الملفات. ويجب أن تكون هذه القواعد منسجمة مع

توجيهات المنظمة وأي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى ذات علاقة.

C1.2330- يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يعد سياسات للتحكم في الحماية والاحتفاظ بوثائق المهمة الاستشارية، وكذلك الشأن بالنسبة إلى مسألة تمكين جهات داخلية وخارجية من الاطلاع عليها. ويجب أن تكون هذه السياسات منسجمة مع توجيهات المنظمة وأي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى ذات علاقة.

- 2340- الإشراف على مهمة المراجعة:

يجب الإشراف على مهام المراجعة بشكل مناسب بما يكفل تحقيق أهدافها وضمان جودتها وتطوير كفاءات فريق العمل.

وفي هذا الخصوص يجب على قسم المراجعة أن يتأكد من توافر الإشراف الكافي على أعمال المراجعة. وفي سبيل تحقيق ذلك:

1. يعد مدير المراجعة الداخلية مسؤولاً عن توفير الإشراف الكافي على أعمال المراجعة. وتبدأ عملية الإشراف من بداية مرحلة التخطيط لأعمال المراجعة وتستمر خلال مراحل الفحص والتقييم والتقرير والمتابعة للنتائج والتوصيات الواردة في التقرير.

2. يتضمن الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية ما يلي:

1-2 توفير التعليمات المناسبة للعاملين في قسم المراجعة الداخلية عند بداية عملية المراجعة واعتماد برنامجها.

2-2 متابعة تنفيذ برنامج المراجعة المعتمد لكل عملية كما تم إعداده، وفي حالة وجود أي اختلافات عن البرنامج المعتمد فيجب التأكد منها والتحقق ماذا كان مسموحاً بها.

2-3 التأكد من أن أوراق عمل المراجعة تدعم بكفاءة نتائج المراجعة وتقاريرها.

2-4 التأكد من أن تقارير المراجعة دقيقة وموضوعية وواضحة وموجزة وبناءة، ويتم تقديمها في الوقت المناسب.

2-5 التحقق من أن أهداف عملية المراجعة قد تم إنجازها.

3. يجب توثيق الأدلة المناسبة التي تؤكد على القيام بعملية الإشراف.

4. يعتمد نطاق الإشراف المطلوب على مستوى كفاءة وخبرة المراجعين الداخليين ومدى صعوبة

أو تعقيد أعمال المراجعة.

5. يعد مدير قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً عن جميع أعمال المراجعة الداخلية سواء تم تنفيذها

بواسطة المراجعين الداخليين أو عن طريق الغير.

يستخلص مما تقدم أنه ينبغي أن يعمل المراجعون الداخليون على تحديد وتحليل وتقييم

وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف مهمة المراجعة.

▪ 2400 - توصيل النتائج:

يجب على المراجعين الداخليين توصيل النتائج التي خلصت إليها عملية المراجعة

للجهات المعنية وذلك من خلال إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم.

- 2410 مقاييس الاتصال:

يجب أن تشمل عملية إيصال نتائج مهمة المراجعة أهداف تلك المهمة ونطاقها

والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها.

A1. 2410- يجب أن يتضمن الاتصال النهائي لنتائج المهمة الاستنتاجات القابلة للتطبيق

والتوصيات وخطط العمل المتعلقة بها، وحينما يكون ذلك مناسباً فإنه يجب تقديم رأي

المراجعين الداخليين. وعند صدوره فيجب أن يراعى في الحساب توقعات مجلس الإدارة

والأطراف المعنية الأخرى، ويجب أيضاً أن تكون الآراء مدعمة بمعلومات كافية وموثوق بها

وذات صلة ومفيدة.

يمكن أن تكون الآراء على مستوى مهمة المراجعة عبارة عن درجات للتصنيف أو

استنتاجات، أو أي توصيات أخرى للنتائج. مثل هذه المهمة يمكن أن تكون متعلقة بالضوابط

الرقابية على عملية، أو خطر، أو وحدة أعمال محددة. وتتطلب صياغة هذه الآراء أخذ نتائج

المهمة ومدى أهميتها في الحساب.

A2. 2410- إن المراجعين الداخليين ملزمون في إطار التوصيلات الخاصة بالمهمة إلى ذكر

الأداء المُرضي للناحية الخاضعة للمراجعة.

A3. 2410- عند توصيل نتائج المهمة إلى أطراف خارج المنظمة يجب أن يتضمن التوصيل

القيود على تداول واستعمال هذه النتائج.

C1. 2410- يختلف الاتصال المتعلق بتقديم أعمال ونتائج المهمات الاستشارية من حيث الشكل والمضمون بحسب طبيعة المهمة واحتياجات العميل المعني بها.

- 2420 جودة الاتصال:

يجب أن يكون الاتصال دقيقاً وموضوعياً وواضحاً وموجزاً وبناءً وكاملاً وفي الوقت المناسب.

يكون الاتصال دقيقاً عندما يكون خالياً من الأخطاء والتحريفات ويكون آمناً في الاستناد إلى الحقائق والوقائع المتعلقة به. ويكون الاتصال موضوعي عندما يكون منصف ومحايد وغير متحيز، وتكون نتائج تقييم الاتصال متوازنة مع الحقائق والوقائع والظروف، ويكون الاتصال واضحاً عندما يكون منطقياً ويسهل فهمه ولا يتضمن مصطلحات فنية غير ضرورية ويقدم كل المعلومات المهمة ذات الصلة بالموضوع، ويكون الاتصال موجزاً عندما يكون مختصراً وفي صميم الموضوع بعيداً عن التكرار مع تجنب التفاصيل غير الضرورية بحيث يعبر هذا الاتصال عن الأفكار من خلال استخدام أقل كلمات ممكنة، ويكون الاتصال بناءً عندما يعمل محتواه على مساعدة الأفراد محل المراجعة والمنظمة على الأداء الجيد للأنشطة والوظائف، وتمهيد السبل إلى إجراء التحسينات اللازمة في المواقع التي تتطلب ذلك، ويكون الاتصال كاملاً عندما لا ينقصه أي شيء ضروري أو أساسي بالنسبة لمن سيتلقى الاتصال، وتكون الاتصالات شاملة لكل المعلومات المهمة التي تؤيد الاستنتاجات والتوصيات، ويكون الاتصال في الوقت المناسب عندما يتم إصداره من دون أي تأخير غير ضروري وبالسرعة اللازمة، حيث يُمكن من تعزيز الإجراءات الفعالة، وبتيح الفرصة للإدارة لاتخاذ القرارات بشأن وضع الحلول المناسبة للمشكلات التي تم اكتشافها أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

- 2421 حالات الخطأ والسهو:

إذا احتوى التقرير النهائي على خطأ أو سهو جسيم فيجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بإيصال المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التقرير النهائي.

- 2430 استخدام تعبير " تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية":

يمكن للمراجعين الداخليين الإفادة بأن مهمتهم قد تم إجراؤها بما يتفق مع المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية فقط في حالة ما إذا كانت نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة تساند تلك الإفادة.

- 2431 الإفصاح عن حالات عدم الالتزام:

عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير على مهمة محددة، فإنه يجب الإفصاح عن النتائج المتعلقة بتلك المهمة، ويتم الإفصاح عن:

- قواعد السلوك أو مبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي لم يتم التقيد به تقييداً تاماً.
- أسباب عدم التقيد.
- تأثير عدم التقيد في مهمة المراجعة وعلى النتائج التي تم توصيلها.

- 2440- نشر النتائج:

يجب على مدير المراجعة الداخلية توصيل نتائج مهمة المراجعة إلى الأطراف المعنية. فمدير المراجعة الداخلية مسؤول عن المراجعة والموافقة على النتائج النهائية للمهمة قبل توصيلها وإرسالها، وعن اتخاذ القرار حول الجهات التي ستتلقى النتائج النهائية، وحول كيفية نشرها، وعندما يفوض مدير المراجعة الداخلية بهذه الواجبات فإنه يحتفظ بكامل مسؤولياته.

A1. 2440- مدير المراجعة الداخلية مسؤول عن توصيل النتائج النهائية إلى الأطراف التي

يمكن أن توفر الضمان بأن هذه النتائج ستحظى بالعناية المطلوبة.

A2. 2440- ما لم يوجد نص قانوني أو تشريعي أو نظام داخلي يتعارض مع ما سيذكر في

الفقرات التالية، فإنه على مدير المراجعة الداخلية قبل توزيع النتائج إلى أطراف خارج المنظمة

تنفيذ ما يلي:

- تقييم المخاطر المحتملة بالنسبة إلى المنظمة.
- التشاور مع الإدارة العليا أو المستشار القانوني كلما لزم الأمر.
- الرقابة على نشر النتائج من خلال فرض قيود على استخدامها.

C1. 2440- مدير المراجعة الداخلية مسؤول عن توصيل النتائج النهائية للمهام الاستشارية إلى العملاء المعنيين بها.

C2. 2440- أثناء تنفيذ المهام الاستشارية قد يتم ملاحظة إشكاليات متعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. وكلما كانت هذه الإشكاليات جوهرية للمنظمة فإنه يجب إبلاغها إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا.

- 2450 الآراء العامة:

عند إصدار آراء عامة يجب الأخذ بالحسبان استراتيجيات وأهداف المنظمة ومخاطرها وتوقعات مجلس الإدارة والإدارة العليا والأطراف المعنية الأخرى ويجب تعزيز هذه الآراء العامة بمعلومات كافية وموثوق بها وذات صلة ومفيدة.

ومهما يكون من أمر فإن الاتصال ينبغي أن يتضمن ما يلي:

- نطاق المهمة بما في ذلك الفترة الزمنية التي يشملها الرأي.
 - القيود المفروضة على نطاق المهمة.
 - مراعاة كل المشاريع المتعلقة بتلك المهمة، ويشمل ذلك الاعتماد على أي جهة أخرى من الجهات التي تقدم خدمات التأكيد.
 - الرأي العام أو الحكم أو الاستنتاج الذي تم التوصل إليه.
 - ملخص بالمعلومات التي تؤيد الرأي.
 - إطار المخاطر أو الرقابة أو غير ذلك من المقاييس المستخدمة كأساس للرأي العام.
- كذلك يجب أن يتم توضيح الأسباب وراء الرأي العام السلبي.

وتأسيساً على ما سبق فإنه ينبغي على المراجعين الداخليين أن يوصلوا النتائج التي خلصت إليها مهمة المراجعة، وذلك من خلال إصدار تقرير يكون موضوعياً وواضحاً ومختصراً وبناءً، ومعداً في التوقيت المناسب. وأن يحتوي على هدف ومجال ونتائج مهمة المراجعة.

▪ 2500 مراقبة سير العمل:

يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع وإرساء نظام لمتابعة ما يتخذ بشأن النتائج

التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.

A1. 2500- يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يقوم بوضع عملية متابعة لرصد وضمان أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تنفيذها بشكل فعال، أو أن الإدارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ أي إجراء.

C1. 2500- يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن يقوم بوضع التصرف تجاه ما خلصت إليه نتائج المهمات الاستشارية وذلك في إطار الاتفاق المبرم مع العميل المعني.

نخلص مما سبق أن على مدير المراجعة الداخلية أن يضع ويحافظ على نظام متابعة النتائج التي يتم توصيلها للإدارة، وأن يتأكد من أن الإجراءات التصحيحية المناسبة قد اتخذت بشأن نتائج المراجعة، وأن هذه الإجراءات تحقق النتائج المرجوة منها.

▪ 2600 تقبل الإدارة للمخاطر:

عندما يخلص مدير المراجعة الداخلية إلى أن الإدارة العليا قد قبلت بمستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمنظمة، فعلى مدير المراجعة أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا، وإذا رأى مدير المراجعة أن الإشكال لم يحل فإنه يجب عليه إبلاغ مجلس الإدارة بذلك.

تحديد المخاطر التي قبلتها الإدارة يمكن أن تتم مراقبته أثناء مهمة تأكيد أو مهمة استشارة، أو أثناء متابعة تقدم تنفيذ الإجراءات التصحيحية المتخذة من قبل الإدارة على أثر مهمات مراجعة سابقة، أو من خلال وسائل أخرى، وحل مشكلة المخاطر ليست مسؤولية مدير المراجعة الداخلية.

3-6 خلاصة الفصل:

من خلال عرض مفهوم المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية التي تعرّف بأنها: "أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل فعال من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الإرشادية لما يجب أن تكون عليه ممارسات المراجعة الداخلية وتوفيرها إطاراً لإنجاز وتعزيز أنشطته ووضع أسس تقييم أدائه". يتضح أن المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية هي بمثابة المرجع الرئيس التي يتم الاسترشاد بها في وضع اللوائح

والقوانين التنظيمية لأعمال المراجعة الداخلية، حيث يتمثل الهدف منها في تحديد المبادئ الرئيسية التي تحكم أداء أعمال المراجعة الداخلية ووضع الأسس لقياس وتقييم أداء المراجعين وتطوير عمليات المنظمة وإجراءاتها.

ولكي يتحقق الهدف الرئيس منها فقد تم تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين، وتشمل كل مجموعة رئيسية على معايير فرعية، هي كالاتي: **المجموعة الأولى: معايير الصفات** وتشتمل على: معيار الهدف والسلطة والمسؤولية، ومعيار الاستقلالية والموضوعية، ومعيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة ومعيار برنامج ضمان وتحسين الجودة، **المجموعة الثانية: معايير الأداء** وتشتمل على معيار طبيعة العمل ومعيار تخطيط مهام عملية المراجعة، ومعيار أداء مهام عملية المراجعة، ومعيار توصيل نتائج المراجعة، ومعيار مراقبة سير العمل، ومعيار قبول الإدارة للمخاطر .

ومن خلال عرض المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية وتحليلها، توصل الباحث إلى نتيجة مفادها أن التكامل بين الدورين التوكيدي والاستشاري واللذين يقوم بهما المراجع الداخلي له علاقة بإضافة قيمة للمنشأة، وهذا ما تؤكد المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في إصدارها الحديث عام 2002، فعند قيام المراجع الداخلي لدوره في مجال إدارة المخاطر، والرقابة، والحوكمة، فإنه يسهم بشكل كبير وفاعل في الحد من الخسائر التي من الممكن أن تتعرض لها منشآت الأعمال، وسيدعم من تحقيق المنشآت لأهدافها الموضوعية مسبقاً بفاعلية، ما ينعكس إيجابياً على قيمة المنشأة.

وبعد عرض المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية وتحليلها، فإن الخطوة التالية هي إجراء دراسة ميدانية لمعرفة واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، وهو ما سيتم مناقشته في الفصل التالي.

الفصل الرابع

دراسة ميدانية عن واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني

1-4 مقدمة الفصل:

لقد تم في الفصل الثاني من هذه الدراسة التعرض إلى وظيفة المراجعة الداخلية من حيث: مفهومها، أهدافها، أنواعها، مراحلها، وقواعد سلوكها المهني. أما في الفصل الثالث من هذه الدراسة فقد تم عرض المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية وتحليلها وتفسيرها، وكذلك عرض مفهومها، وأهميتها، وأهدافها. أما في هذا الفصل الرابع والأخير فقد جاء لدراسة تطبيق المعايير الدولية للأداء المهني في الواقع العملي من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث للوقوف على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في البيئة الليبية وبالتحديد داخل شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية.

ونظراً لأهمية هذا الجانب فقد تم تخصيص هذا الفصل لعرض منهجية الدراسة الميدانية وتحليل بياناتها، بهدف توضيح الطريقة التي استخدمها الباحث في سبيل قيامه بهذه الدراسة، وذلك من خلال العمل بالخطوات التالية:

- الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية.
- تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات.
- عرض نتائج الدراسة وتوصياتها.

2-4 الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية:

1-2-4 منهج الدراسة المتبع:

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي عن طريق الموضوعات التي تناولت وظيفة المراجعة الداخلية وتطور هذه الوظيفة والقواعد التي تحكمها من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والدراسات السابقة والرسائل العلمية وغيرها، وكذلك الاعتماد على شبكة المعلومات الدولية فيما يتعلق بأدبيات المحاسبة ذات العلاقة بالموضوع محل الدراسة، كما استخدم

المنهج الاستنباطي لإيجاد المتغيرات والأبعاد التي تساعد في تحليل وتقييم واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، عن طريق صحيفة استبانة قام الباحث بتصميمها وتطويرها بما يتفق مع نصوص المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، بهدف جمع البيانات اللازمة من المراجعين الداخليين العاملين داخل شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية.

4-2-2 مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الداخليين العاملين في الإدارات الرئيسية لشركات توزيع المشتقات النفطية الليبية البالغ عددها (5) شركات توزيع وهي: (شركة البريقة لتسويق النفط - شركة الشرارة الذهبية - شركة الراحة للخدمات النفطية - شركة الطرق السريعة - شركة ليبيا نفط) .

ويرجع اختيار الباحث لشركات توزيع المشتقات النفطية الليبية للاعتبارات التالية:

- تتميز هذه الشركات بكونها كبرى حجم العمليات والخدمات التي تقدمها في البيئة المحلية.
- تقوم هذه الشركات بتقديم خدماتها من خلال الإدارات الرئيسية التي توجد بها كل الأقسام المطلوبة للقيام بجميع العمليات الخاصة بالشركة، الأمر الذي يستدعي وجود أقسام وإدارات فاعلة للمراجعة الداخلية في هذه الشركات.

ونظراً لمحدودية مجتمع الدراسة قام الباحث بإجراء مسح شامل لكافة فئات مجتمع الدراسة، حيث استهدفت الدراسة (36) مراجعاً داخلياً من المراجعين الداخليين العاملين في الإدارات الرئيسية للشركات محل الدراسة.

4-2-3 أداة جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية على صحيفة الاستبانة.

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى:

- بيانات ومعلومات عامة عن المشاركين في الدراسة.

- بيانات ومعلومات تتعلق بواقع تطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة.

وعند تصميم هذه الاستبانة تم الأخذ في الحسبان وضع فقرات تغطي كافة الجوانب الخاصة بالمعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية (معايير الصفات - معايير الأداء) التي تلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع تطوير بعض العبارات والعناصر والألفاظ المناسبة التي تتضمنها الاستبانة بما يتلاءم وطبيعة الدراسة في البيئة المحلية، لكي يسهل للقارئ لها التوصل إلى المعنى الواضح والمفهوم، وقد تم الاهتمام بهذا الأمر بهدف تحقيق الدقة لكي تكون البيانات ذات نفع عند تحليلها.

وقد اشتملت الاستبانة المستخدمة في هذه الدراسة أيضاً على توضيح الفكرة الرئيسة التي تدور حولها هذه الدراسة، بالإضافة إلى بعض التعليمات المتعلقة عن كيفية الإجابة عن الأسئلة، كما تم التأكيد بأن هذه المعلومات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وفيما يلي شرح لأجزاء الاستبانة المستخدمة في هذه الدراسة، وهي على النحو التالي:

القسم الأول: يتضمن بيانات عامة ومعلومات عن المشاركين في الدراسة، احتوى على ست فقرات رئيسة مقسمة على عدد من الفقرات الفرعية كانت الإجابة عنها بوضع علامة (T) في المكان المناسب .

القسم الثاني: تم تخصيصه للتعرف على آراء المشاركين في الدراسة حول واقع تطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية من خلال (72) فقرة وزعت على معايير الصفات ومعايير الأداء.

وبذا فقد تم تصميم الاستبانة عن طريق استعمال مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط Five Points Likert Seale، وذلك لأنه أنسب المقاييس الخاصة بمثل هذا النوع من الدراسات والأبحاث العلمية؛ لما يوفره للمشاركين في الدراسة من إبداء آرائهم بحرية، وكذلك لاحتوائه على خمس درجات توضح درجات التطبيق، وقد أعطيت لكل إجابة درجة معينة وتم تحديد مدى الأهمية النسبية لكل درجة كما هو موضح في الجدول رقم (1):

جدول رقم (1) مدى الأهمية النسبية لكل درجة حسب مقياس ليكرت الخماسي

المقياس	تطبق بدرجة عالية جدا	تطبق بدرجة عالية	تطبق بدرجة متوسطة	تطبق بدرجة قليلة	تطبق بدرجة قليلة جدا
الدرجة	5	4	3	2	1
الأهمية النسبية	4.2 - 5	3.40 - 4.19	2.60 - 3.39	1.80 - 2.59	1 - 1.79

وبعد عملية تصميم الاستبانة مرت بعدة مراحل إلى أن وصلت إلى صورتها النهائية وتمثلت هذه المراحل في:

- مرحلة صدق وثبات أداة الدراسة:

صدق الأداة:

اختبر الباحث صدق أداة الدراسة باستخدام أسلوب الصدق، وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في مجال المحاسبة والإحصاء، وقد أخذ الباحث بغالبية ملاحظات المحكمين لوضعها في صيغتها النهائية.

ثبات الأداة:

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام اختبار كرو نباخ ألفا لاختبار الاتساق الداخلي للأداة، حيث تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (2) إلى درجة ثبات في استجابات عينة الدراسة كانت 94.5% وهي نسبة مقبولة؛ لأن قيمة ألفا المعيارية يجب أن تكون 60% فما فوق. وبالتالي يمكن القول إن هذا المقياس ثابت بمعنى أن المبحوثين يفهمون بنوده بالطريقة نفسها كما يقصدها الباحث، وبذا يمكن اعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون نسبة تحقيق النتائج نفسها لو أعيد تطبيقه مرة أخرى لتقدر بـ 94.5%.

جدول رقم (2) نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرو نباخ ألفا)

المحور	عدد الفقرات	حجم العينة	قيمة ألفا
معايير الصفات	30	36	0.929

0.902	36	6	معيار 1000
0.702	36	8	معيار 1100
0.900	36	10	معيار 1200
0.787	36	6	معيار 1300
0.897	36	42	معايير الأداء
0.929	36	6	معيار 2000
0.844	36	7	معيار 2100
0.868	36	7	معيار 2200
0.857	36	6	معيار 2300
0.914	36	10	معيار 2400
0.863	36	4	معيار 2500
0.914	36	2	معيار 2600
0.945	36	72	الأداة ككل

- مرحلة توزيع صحيفة الاستبانة:

نظراً لقيام الباحث بإجراء المسح الشامل لكافة عينة الدراسة، فقد تمكن من مقابلة جميع المشاركين في الدراسة بهدف توضيح بعض العناصر التي قد تكون غير واضحة أو غير مفهومة لبعض منهم، وتم توزيع كافة قوائم الاستبيان عن طريق المقابلة الشخصية، والجدول رقم (3) يبين عدد الاستثمارات الموزعة المستلمة من المبحوثين حسب الشركات المستهدفة.

جدول رقم (3) الاستثمارات الموزعة والمستلمة حسب الشركات المستهدفة

اسم الشركة	الموزع	المستلم
الراحلة	9	9
البريقة	7	7
ليبيا نفط	6	6
الطرق السريعة	6	6
الشرارة	8	8
الإجمالي	36	36

4-2-4 أساليب تحليل البيانات:

لتحقيق هدف مدى استجابة المشاركين في الدراسة لفقرات الاستبيان تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك لغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أولاً- الإحصاء الوصفي:

- 1- المتوسط الحسابي: بهدف التعرف على تقييمات عينة الدراسة لكل فقرة.
- 2- الانحراف المعياري: لقياس درجة تشتت قيم إجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة.
- 3- الوزن المئوي: وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة عن طريق استخدام النسب المئوية.

ثانياً- الإحصاء الاستنتاجي:

لقد تم استخدام الأساليب التالية:

- 1- اختبار (Kolmogorov-Smirnov) لمعرفة مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي.
- 2- اختبار حول المتوسط لمعرفة درجة الاتفاق على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة.

3-4. تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات:

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية، وتم تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات وفقاً للتقسيم التالي:

1- وصف خصائص المشاركين في الدراسة.

2- تحليل بيانات الدراسة.

3- اختبار فرضيات الدراسة.

4-3-1. وصف خصائص المشاركين في الدراسة:

يتناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص المشاركين في الدراسة من حيث: الوظيفة

الحالية، المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة العملية، وعدد الدورات التدريبية.

أولاً- توزيع المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة التي يشغلونها داخل الشركة.

يبين الجدول رقم (4) توزيع المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة التي يشغلونها

جدول رقم (4) توزيع المشاركين في الدراسة حسب الوظيفة

النسبة	العدد	الوظيفة الحالية
22.2%	8	مساعد مراجع
50%	18	مراجع
2.8%	1	مراجع رئيس
13.9%	5	رئيس قسم المراجعة الداخلية
11.1%	4	مدير إدارة المراجعة الداخلية
100%	36	الإجمالي

يظهر من الجدول رقم (4) أن المشاركين في الدراسة توزعوا من حيث الوظيفة على ست

فئات، حيث جاءت وظيفة مراجع في المرتبة الأولى بنسبة (50%) من إجمالي المشاركين في

الدراسة، في حين جاءت في المرتبة الثانية وظيفة مساعد مراجع حيث بلغت النسبة (22.2%) من

إجمالي المشاركين في الدراسة، وفي المرتبة الثالثة جاءت وظيفة رئيس قسم المراجعة الداخلية حيث بلغت النسبة (13.9%) من إجمالي المشاركين في الدراسة، بينما جاءت في المرتبة الرابعة وظيفة مدير إدارة المراجعة الداخلية إذ بلغت النسبة (11.1%) من إجمالي المشاركين في الدراسة، وجاءت في المرتبة الخامسة وظيفة مراجع رئيس، إذ بلغت النسبة (2.8%).

ثانياً- توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يعرض الجدول رقم (5) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي .

جدول رقم (5) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
8.3%	3	ماجستير
72.2%	26	بكالوريوس
16.7%	6	دبلوم عالي
2.8%	1	دبلوم متوسط
100%	36	الإجمالي

يظهر من الجدول رقم (5) توزيع المشاركين في الدراسة من حيث المؤهل العلمي إلى أربع فئات، إذ احتلت فئة البكالوريوس المرتبة الأولى بنسبة (72.2%)، في حين جاء حملة الدبلوم العالي في المرتبة الثانية بنسبة (16.7%)، بينما جاء في المرتبة الثالثة حملة الماجستير بنسبة (8.3%)، وجاء حملة دبلوم متوسط في المرتبة الأخيرة بنسبة (2.8%). ويتضح من هذه النتائج أن (80.5%) من إجمالي المشاركين في الدراسة من حملة المؤهلات الجامعية فأعلى وهذا بدوره يعطي لنتائج الدراسة مصداقية أكبر .

ثالثاً- توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي:

يبين الجدول رقم (6) توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي.

جدول رقم (6) توزيع المشاركين في الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة	28	%77.8
إدارة أعمال	2	%5.6
اقتصاد	3	%8.3
تمويل ومصارف	3	%8.3
الإجمالي	36	%100

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (6) يتبين أن (%77.8) من إجمالي المشاركين في الدراسة يحملون مؤهل محاسبة، في حين جاء تخصصاً اقتصاد وتمويل ومصارف في المرتبة الثانية لكل منهما بنسبة (%8.3) من إجمالي المشاركين في الدراسة، بينما جاء تخصص إدارة أعمال في المرتبة الثالثة بنسبة (%5.6) من إجمالي المشاركين في الدراسة، وتشير النتائج إلى أن (%77.8) من مجموع المشاركين في الدراسة كان تخصصهم محاسبة الذي له علاقة بموضوع الدراسة وبالتالي يؤدي إلى نتائج أكثر دقة ومصداقية.

رابعاً- توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة:

يعرض الجدول رقم (7) توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة.

جدول رقم (7) توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	9	%25.0
5 - أقل من 10 سنوات	13	%36.1
10 - أقل من 15 سنة	6	%16.7
15 سنة فأكثر	8	%22.2
الإجمالي	36	%100

بالنظر إلى البيانات الواردة بالجدول رقم (7) يتضح أن (%36.1) من مجموع المشاركين

في الدراسة تتراوح سنوات الخبرة لديهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات، وأن (25%) من مجموع المشاركين في الدراسة لاتزيد خبرتهم على (5 سنوات)، وأن (22.2%) من مجموع المشاركين في الدراسة تتراوح سنوات الخبرة لديهم من (15 سنة فأكثر)، وأما الباقي فكان بنسبة (16.7%) من مجموع المشاركين في الدراسة تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، وبناء على ما تقدم فإن (75%) من مجموع المشاركين في الدراسة تزيد خبرتهم على (5 سنوات) وهذا يعني أن أغلب المشاركين في الدراسة لديهم خبرة كافية لتفهم الموضوع محل الدراسة، ومن ثم الإجابة على كل فقرات صحيفة الاستبيان بطريقة صحيحة.

خامساً- توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية المتحصل عليها في مجال المراجعة الداخلية:

يبين الجدول رقم (8) توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية المتحصل عليها في مجال المراجعة الداخلية.

جدول رقم (8) توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية المتحصل عليها في مجال المراجعة

الداخلية

النسبة	العدد	عدد الدورات التدريبية
27.8%	10	لا يوجد
61.1%	22	أقل من 4 دورات
8.3%	3	من 4 - 8 دورات
2.8%	1	أكثر من 8 دورات
100%	36	الإجمالي

تشير البيانات الواردة في الجدول رقم (8) إلى توزيع المشاركين في الدراسة من حيث عدد الدورات المتحصل عليها على أربع فئات، إذ احتلت فئة الذين تحصلوا على (أقل من 4 دورات) في مجال المراجعة الداخلية المرتبة الأولى بنسبة (61.1%)، في حين جاءت فئة الذين لم يتحصلوا على دورات في مجال المراجعة الداخلية في المرتبة الثانية بنسبة (27.8%)، بينما جاءت

في المرتبة الثالثة فئة الذين تحصلوا على عدد (4-8 دورات) في مجال المراجعة الداخلية بنسبة (8.3%)، وفي المرتبة الأخيرة جاءت فئة الذين تحصلوا على عدد (أكثر من 8 دورات) في مجال المراجعة الداخلية بنسبة (2.8%). وتشير هذه النتائج إلى أن غالبية المشاركين في الدراسة بنسبة (72.2%) تحصلوا على عدد دورة فأكثر في مجال المراجعة الداخلية.

4-3-2 تحليل بيانات الدراسة:

أولاً- تحليل بيانات الدراسة المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات .

تم تحليل بيانات الدراسة الميدانية المتعلقة بتطبيق معايير الصفات في الشركات محل الدراسة وفقاً لكل معيار، وذلك على النحو التالي:

1) تحليل البيانات ذات العلاقة بتطبيق المعيار رقم (1000) المتعلق بالأهداف والسلطات والمسؤوليات.

جدول رقم (9) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول المعيار رقم

(1000) المتعلق بالأهداف والسلطات والمسؤوليات

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
1	توجد في الشركة وثيقة للمراجعة الداخلية تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات المراجعة الداخلية.	3.75	0.996	75%	عالي
2	تحدد وثيقة المراجعة الداخلية مجال عمل المراجع الداخلي.	3.64	1.073	73%	عالي
3	يقوم مدير قسم المراجعة الداخلية بمراجعة وثيقة المراجعة الداخلية بشكل دوري.	3.34	1.161	65%	متوسط
4	اعتماد مجلس الإدارة لوثيقة المراجعة الداخلية.	3.64	1.150	73%	عالي
5	تحدد وثيقة المراجعة الداخلية طبيعة خدمات التوكيد والخدمات الاستشارية التي تقدم إلى الشركة.	3.22	1.267	64%	متوسط
6	يتم الإقرار بالطبيعة الإلزامية لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، وتعريف	3.39	1.049	68%	متوسط

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
	المراجعة الداخلية في وثيقة المراجعة الداخلية.				
	الفقرات ككل	3.50	0.916		عالية

من خلال بيانات الجدول رقم (9)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1000) المتعلقة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات تتراوح بين (3.22) و (3.75)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة متوسطة أو عالية، فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "توجد في الشركة وثيقة للمراجعة الداخلية تحدد أهداف وصلاحيات ومسؤوليات المراجعة الداخلية" على المرتبة الأولى، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.75) وبلغ انحرافها المعياري (0.996)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرات التي تنص على أنه "تحدد وثيقة المراجعة الداخلية مجال عمل المراجع الداخلي" و "اعتماد مجلس الإدارة لوثيقة المراجعة الداخلية" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.64) بانحراف معياري قدره (1.073) على التوالي وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية أيضاً، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "تحدد وثيقة المراجعة الداخلية طبيعة خدمات التوكيد والخدمات الاستشارية التي تقدم إلى الشركة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.22) بانحراف معياري قدره (1.267) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1000) يساوي (3.50) بانحراف معياري قدره (0.916)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، ما يدل على أنه هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (1000) المتعلقة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات بشكل عام هو بدرجة عالية.

2) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (1100) المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية.

جدول رقم (10) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع

تطبيق المعيار رقم (1100) المتعلق بالاستقلالية والموضوعية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
7	تتبع إدارة أو قسم المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة في الهيكل التنظيمي للشركة.	4.53	0.654	90.56%	عالي جدا
8	يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية في مأمن من أي تدخل في تحديد مجال المراجعة وإنجاز أعمالها أو إيصال النتائج.	4.14	0.798	82.78%	عالي
9	يتواصل مدير المراجعة الداخلية بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة.	4.61	0.599	92.22%	عالي جدا
10	يتم مراعاة عدم وجود مصلحة شخصية للمراجعين في الأنشطة المطلوب منهم مراجعتها.	4.19	0.710	83.89%	عالي
11	يقوم المراجع الداخلي بتجميع الأدلة لدعم نتائج المراجعة وتوصياتها بعيدا عن التأثيرات والأهواء الشخصية.	4.08	0.692	81.67%	عالي
12	لا يقوم المراجع الداخلي بأعمال تنفيذية تدخل في نطاق اختصاصات الإدارات الأخرى.	4.25	0.967	85.00%	عالي جدا
13	إذا تم الإخلال بالاستقلالية أو موضوعية المراجع الداخلي يتم الإفصاح عن ذلك لمجلس الإدارة.	3.94	0.893	78.89%	عالي
14	يتمتع المراجع الداخلي عن تقييم العمليات التي سبق أن قام بتنفيذها.	3.14	1.150	62.78%	متوسط
	الفقرات ككل	4.11	0.470		عالية

من خلال بيانات الجدول رقم (10)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1100) المتعلق بالاستقلالية والموضوعية تتراوح بين (3.14) و(4.61)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة متوسطة إلى عالية جدا. فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يتواصل مدير المراجعة الداخلية بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (4.61) وبلغ انحرافها المعياري

(0.599)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية جداً، بينما حصلت الفقرة التي تنص على أنه "تتبع إدارة أو قسم المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة في الهيكل التنظيمي للشركة" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.53) وانحراف معياري قدره (0.654) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية جداً أيضاً، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يتمتع المراجع الداخلي عن تقييم العمليات التي سبق أن قام بتنفيذها" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.14) وانحراف معياري قدره (1.150) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام ل فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1100) يساوي (4.11) بانحراف معياري قدره (0.470)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (1100) المتعلق بالاستقلالية والموضوعية بشكل عام هو بدرجة عالية.

3) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة وبدل العناية المهنية اللازمة.

جدول رقم (11) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة وبدل العناية المهنية اللازمة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	واقع التطبيق
15	يملك المراجعون الداخليون المهارات والمعارف والمؤهلات والكفاءات اللازمة للقيام بالأعمال والمسؤوليات الموكلة إليهم.	3.72	1.003	74.44%	عالي
16	تعمل إدارة المراجعة الداخلية على تشجيع المراجعين الداخليين على تطوير مهاراتهم من خلال الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة.	2.97	1.055	59.44%	متوسط
17	يقوم مدير المراجعة الداخلية بالحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين إذا كان المراجعون الداخليون يفتقدون إلى المعارف والخبرات ومختلف المهارات اللازمة	3.17	1.056	63.33%	متوسط

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	واقع التطبيق
	لتنفيذ كل جزء من مهمة المراجعة.				
18	يملك المراجعون الداخليون المعرفة الكافية بالمخاطر الأساسية لتكنولوجيا المعلومات وطرائق الرقابة ومعرفة تقنيات المراجعة المعتمدة على التكنولوجيا الحديثة.	3.33	1.014	66.67%	متوسط
19	يملك المراجعون الداخليون المعارف الكافية لتقييم خطر حدوث الغش والكيفية التي تدير فيها الشركة تلك المخاطر.	3.67	0.862	73.33%	عالي
20	يأخذ المراجعون الداخليون في الحسبان درجة التعقيد والأهمية النسبية للأمور التي يقومون بتنفيذها.	3.75	0.937	75.00%	عالي
21	يأخذ المراجعون الداخليون في الحسبان كفاية وفعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.	3.56	1.027	71.11%	عالي
22	يبدل المراجعون الداخليون العناية المهنية اللازمة عند انجاز المهام التوكيدية والمهام الاستشارية.	3.78	0.797	75.56%	عالي
23	يأخذ المراجعون الداخليون في الحسبان تكلفة أنشطة التوكيد مقارنة مع المنافع المحتملة.	3.25	1.025	65.00%	متوسط
24	يعمل المراجعون الداخليون على تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم عن طريق التطوير المهني المستمر.	3.50	1.159	70.00%	عالي
	الفقرات ككل	3.47	0.724		عالية

من خلال بيانات الجدول رقم (11)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة وبدل العناية المهنية اللازمة تتراوح بين (2.97) و (3.78)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة متوسطة إلى عالية. فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يبدل المراجعون الداخليون العناية المهنية اللازمة عند إنجاز المهام التوكيدية والمهام الاستشارية" على المرتبة الأولى، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.78) وبلغ انحرافها المعياري (0.797)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يأخذ المراجعون الداخليون في الحسبان درجة التعقيد والأهمية النسبية للأمور التي يقومون بتنفيذها" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.75)

وبانحراف معياري قدره (0.937) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية أيضاً، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "تعمل إدارة المراجعة الداخلية على تشجيع المراجعين الداخليين على تطوير مهاراتهم من خلال الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (2.97) وبانحراف معياري قدره (1.055) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1200) يساوي (3.47) بانحراف معياري قدره (0.724)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، ما يدل على أنه هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة وبدل العناية المهنية اللازمة بشكل عام هو بدرجة عالية.

4) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (1300) المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة.

جدول رقم (12) استخدام مقاييس النزعة المركزية لتحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1300) المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
25	يضع ويحافظ مدير المراجعة الداخلية على تطوير برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.	3.39	1.178	67.78%	متوسط
26	يقوم مدير المراجعة الداخلية بتطوير برنامج لتقييم كفاءة وفعالية نشاط المراجعة الداخلية.	3.28	1.031	65.56%	متوسط
27	يقوم مدير المراجعة الداخلية بمراجعة وقياس والإشراف على نشاط المراجعة الداخلية بشكل دوري مستمر من خلال السياسات والإجراءات الروتينية لإدارة نشاط المراجعة الداخلية.	3.53	0.845	70.56%	عالي
28	يقوم مدير المراجعة الداخلية بإجراء التقييم الداخلي لنشاط المراجعة الداخلية بصورة دورية للتأكد من مدى التوافق مع المعايير وقواعد السلوك المهني.	3.36	1.046	67.22%	متوسط

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
29	يقوم طرف خارجي مؤهل ومستقل بتقييم نشاط المراجعة الداخلية بشكل دوري أو على الأقل مرة كل خمس سنوات.	2.47	1.320	49.44%	قليل
30	يقوم مدير المراجعة الداخلية برفع نتائج التقييم الخارجي والتقييم الداخلي الدوري إلى مجلس الإدارة حال الانتهاء من عملية التقييم.	3.25	1.402	65.00%	متوسط
	الفقرات ككل	3.21	0.801		متوسطة

من خلال بيانات الجدول رقم (12)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1300) المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة تتراوح بين (2.47) و (3.53)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة قليلة إلى عالية. فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بمراجعة وقياس والإشراف على نشاط المراجعة الداخلية بشكل دوري مستمر من خلال السياسات والإجراءات الروتينية لإدارة نشاط المراجعة الداخلية" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.53) وبلغ انحرافها المعياري (0.845)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يضع ويحافظ مدير المراجعة الداخلية على تطوير برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.39) وانحراف معياري قدره (1.178) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم طرف خارجي مؤهل ومستقل بتقييم نشاط المراجعة الداخلية بشكل دوري أو على الأقل مرة كل خمس سنوات" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (2.47) وانحراف معياري قدره (1.320) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (1300) يساوي (3.21) وانحراف معياري قدره (0.801)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (1300) المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة بشكل عام هو بدرجة متوسطة.

يتبين مما سبق أن واقع تطبيق معايير الصفات هو بدرجة عالية فيما يخص المعايير

التالية:

- المعيار رقم (1000) المتعلق بالأهداف والسلطات والمسؤوليات .
- المعيار رقم (1100) المتعلق بالاستقلالية والموضوعية .
- المعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة .

ويتبين أيضاً أن واقع تطبيق معايير الصفات هو بدرجة متوسطة فيما يخص المعيار رقم

(1300) والمتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة .

ثانياً- تحليل بيانات الدراسة المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في ظل معايير الأداء .

1) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية.

جدول رقم (13) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع

تطبيق المعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
31	يقوم مدير المراجعة الداخلية بإعداد خطة على أساس المخاطر لتحديد أولويات المراجعة الداخلية بما يتوافق مع أهداف الشركة.	3.14	1.018	62.78%	متوسط
32	يقوم مدير المراجعة الداخلية بعرض خطط أنشطة المراجعة الداخلية والموارد المطلوبة متضمنة التغيرات المرحلية المهمة على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للمراجعة والمصادقة عليها.	3.33	1.042	66.67%	متوسط
33	يقوم مدير المراجعة الداخلية بالتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة المراجعة المعتمدة.	3.28	0.974	65.56%	متوسط
34	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.	3.33	1.095	66.67%	متوسط

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
35	يقوم مدير المراجعة الداخلية بتبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الجهات ذات العلاقة بتقديم خدمات التوكيد والاستشارات للتأكد من التغطية السليمة وتلافي ازدواجية الجهود.	3.14	1.150	62.78%	متوسط
36	يقوم مدير المراجعة الداخلية بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن هدف وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقا للخطة الموضوعة له، وعن التزام هذا النشاط بالمعايير وقواعد السلوك المهني	3.75	1.025	75.00%	عالي
	الفقرات ككل	3.33	0.905		متوسطة

من خلال بيانات الجدول رقم (13)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية تتراوح بين (3.14) و (3.75)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة متوسطة إلى عالية. فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن هدف وسلطة ومسؤولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقا للخطة الموضوعة له، وعن التزام هذا النشاط بالمعايير وقواعد السلوك المهني" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.75) وبلغ انحرافها المعياري (1.025)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرات التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بعرض خطط أنشطة المراجعة الداخلية والموارد المطلوبة متضمنة التغييرات المرحلية المهمة على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للمراجعة والمصادقة عليها" و "يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه نشاط المراجعة الداخلية" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.33) وبانحراف معياري قدره (1.095) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، في حين حصلت الفقرات التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بإعداد خطة على أساس المخاطر لتحديد أولويات المراجعة الداخلية بما يتوافق مع أهداف الشركة" و "يقوم مدير المراجعة

الداخلية بتبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الجهات ذات العلاقة بتقديم خدمات التوكيد والاستشارات للتأكد من التغطية السليمة وتلافي ازدواجية الجهود" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.14) وبانحراف معياري قدره (1.018) و (1.150) على التوالي وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2000) يساوي (3.33) وبانحراف معياري قدره (0.905)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية بشكل عام هو بدرجة متوسطة.

2) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل.

جدول رقم (14) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع

تطبيق المعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
37	يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقويم عمليات الحوكمة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في الشركة بما يكفل تحقيق أهدافها.	3.28	1.085	65.56%	متوسط
38	يقوم المراجع الداخلي بتقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفعالية أهداف وبرامج وأنشطة الشركة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.	3.17	0.971	63.33%	متوسط
39	يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الشركة تدعم وتساند استراتيجيات وأهداف الشركة.	2.94	0.955	58.89%	متوسط
40	يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمشاركة في تحسينها.	3.22	1.045	64.44%	متوسط
41	يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في التعامل مع مخاطر	3.31	1.064	66.11%	متوسط

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
	الشركة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات.				
42	يقوم المراجع الداخلي بمراجعة البرامج والعمليات للتأكد من مدى مطابقة النتائج للأهداف والغايات الموضوعية.	3.33	1.146	66.67%	متوسط
43	عند تقديم خدمة استشارية يقوم المراجع الداخلي باقتراح إجراءات رقابية تحقق الهدف من الاستشارة.	3.53	0.878	70.56%	عالي
	الفقرات ككل	3.25	0.736		متوسطة

من خلال بيانات الجدول رقم (14)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل تتراوح بين (2.94) و (3.53)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة متوسطة إلى عالية. فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "عند تقديم خدمة استشارية يقوم المراجع الداخلي باقتراح إجراءات رقابية تحقق الهدف من الاستشارة" على المرتبة الأولى، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.53) وبلغ انحرافها المعياري (0.878)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم المراجع الداخلي بمراجعة البرامج والعمليات للتأكد من مدى مطابقة النتائج للأهداف والغايات الموضوعية" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.33) وانحراف معياري قدره (1.146) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الشركة تدعم وتساند استراتيجيات وأهداف الشركة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (2.94) وانحراف معياري قدره (0.955) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2100) يساوي (3.25) وانحراف معياري قدره

(0.736)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل بشكل عام هو بدرجة متوسطة.

3) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة.

جدول رقم (15) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع

تطبيق المعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
44	يقوم المراجعون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة، تتضمن أهداف المهمة ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها.	3.39	0.871	67.78%	متوسط
45	عند إعداد الخطة يقوم المراجع بمراجعة أهداف النشاط المراد مراجعته ووسائل الرقابة على أداء هذا النشاط.	3.31	0.822	66.11%	متوسط
46	عند إعداد الخطة يأخذ المراجع في الحسبان مدى كفاية وفعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر للنشاط وإمكانية تحسينها.	3.58	0.806	71.67%	عالي
47	يراعي المراجع الداخلي عند تحديد نطاق المهمة أن يكون كافياً لتحقيق أهداف هذه المهمة.	3.42	0.841	68.33%	عالي
48	يشمل نطاق عملية المراجعة الداخلية كل ما له صلة من أنظمة ووثائق وسجلات وأفراد وممتلكات مادية بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة أطراف ثالثة.	3.42	0.937	68.33%	عالي
49	يقوم المراجعون الداخليون بتحديد الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة للمراجعة وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، والقيود الزمنية، والموارد المتاحة.	3.39	0.903	67.78%	متوسط
50	يقوم المراجعون الداخليون بوضع وتوثيق برامج عمل لتحقيق	3.22	0.832	64.44%	متوسط

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
	أهداف عملية المراجعة تتضمن إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز مهمة المراجعة وتتم المصادقة على البرنامج قبل البدء في تنفيذه.				
	الفقرات ككل	3.39	0.642		متوسطة

من خلال بيانات الجدول رقم (15)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة تتراوح بين (3.22) و (3.58)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة متوسطة إلى عالية. فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "عند إعداد الخطة يأخذ المراجع في الحسبان مدى كفاية وفعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر للنشاط وإمكانية تحسينها" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.58) وبلغ انحرافها المعياري (0.806)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرات التي تنص على أنه "يراعي المراجع الداخلي عند تحديد نطاق المهمة أن يكون كافياً لتحقيق أهداف هذه المهمة" و "يشمل نطاق عملية المراجعة الداخلية كل ما له صلة من أنظمة ووثائق وسجلات وأفراد وممتلكات مادية بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة أطراف ثالثة" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.42) وانحراف معياري قدره (0.841) و (0.937) على التوالي وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم المراجعون الداخليون بوضع وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف عملية المراجعة تتضمن إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز مهمة المراجعة وتتم المصادقة على البرنامج قبل البدء في تنفيذه" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.22) وانحراف معياري قدره (0.832) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2200) يساوي (3.39) وانحراف معياري قدره (0.642)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها متوسطة، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين

في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة بشكل عام هو بدرجة متوسطة.

4) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (2300) المتعلق بأداء عملية المراجعة.

جدول رقم (16) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع

تطبيق المعيار رقم (2300) المتعلق بأداء عملية المراجعة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المنوي	واقع التطبيق
51	يقوم المراجع الداخلي بتحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف عملية المراجعة.	3.67	0.756	%73.33	عالي
52	يبني المراجع الداخلي استنتاجاته ونتائج عملية المراجعة على مجموعة من التقييمات والتحليل المناسبة.	3.64	0.762	%72.78	عالي
53	يقوم المراجع الداخلي بتوثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجاته ونتائج عملية المراجعة.	3.72	0.914	%74.44	عالي
54	يقوم مدير المراجعة الداخلية بالضبط والتحكم بالوصول إلى وثائق عملية المراجعة.	3.81	0.856	%76.11	عالي
55	يقوم مدير المراجعة الداخلية بالإشراف على مهام المراجعة للتأكد من تحقيق أهداف تلك المهام وضبط جودتها وتطوير فريق العمل.	3.81	0.920	%76.11	عالي
56	يقوم مدير المراجعة الداخلية بتوثيق عملية الإشراف على المهام والاحتفاظ بالأدلة التي تثبت ذلك.	3.86	0.723	%77.22	عالي
	الفقرات ككل	3.75	0.631		عالية

من خلال بيانات الجدول رقم (16)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس

فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2300) المتعلق بأداء عملية المراجعة تتراوح بين (3.64) و(3.86)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة عالية. فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بتوثيق عملية الإشراف على المهام والاحتفاظ بالأدلة التي تثبت ذلك" على المرتبة الأولى، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.86) وبلغ انحرافها المعياري (0.723)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرات التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بالضبط والتحكم بالوصول إلى وثائق عملية المراجعة" و "يقوم مدير المراجعة الداخلية بالإشراف على مهام المراجعة للتأكد من تحقيق أهداف تلك المهام وضبط جودتها وتطوير فريق العمل" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.81) وانحراف معياري قدره (0.856) و(0.920) على التوالي وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يبني المراجع الداخلي استنتاجاته ونتائج عملية المراجعة على مجموعة من التقييمات والتحليل المناسبة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.64) وانحراف معياري قدره (0.762) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2300) يساوي (3.75) وانحراف معياري قدره (0.631)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (2300) المتعلقة بأداء عملية المراجعة بشكل عام هو بدرجة عالية.

5) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة.

جدول رقم (17) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع

تطبيق المعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
57	يقوم المراجع الداخلي بإيصال نتائج عملية المراجعة عن طريق تقرير يتضمن أهداف العملية ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات وخطط العمل ذات الصلة.	3.94	0.826	78.89%	عالي
58	يتضمن تقرير المراجع الداخلي محددات استعمال ونشر	3.61	1.022	72.22%	عالي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
	نتائج العملية عند السماح للأطراف الخارجية بالاطلاع عليها.				
59	يكون تقرير المراجع الداخلي دقيقاً وخالياً من الأخطاء.	3.92	0.841	%78.33	عالي
60	يكون تقرير المراجع الداخلي موضوعياً غير متحيز لجهة معينة.	4.08	0.841	%81.67	عالي
61	يكون تقرير المراجع الداخلي واضحاً بلغة سهلة وبسيطة ومفهومة بعيداً عن التعقيد.	4.08	0.806	%81.67	عالي
62	تقرير المراجع الداخلي كامل وشامل لم يغفل عن شيء ضروري ويتضمن المعلومات والملاحظات المهمة والملاءمة التي تدعم الاستنتاجات والتوصيات.	3.67	0.894	%73.33	عالي
63	يحرص المراجع الداخلي بأن يقدم تقريره في الوقت المناسب.	3.92	0.806	%78.33	عالي
64	يشير المراجع الداخلي في تقريره إلى أنه قام بعمله وفقاً لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية إذا كان ملتزماً بتطبيق هذه المعايير.	3.83	0.878	%76.67	عالي
65	في حال لم يلتزم المراجع الداخلي بأحد المعايير أو المبادئ أو قواعد السلوك المهني فإنه يفصح عن ذلك وعن سبب عدم الالتزام وأثر ذلك على نتائج عملية المراجعة.	3.47	1.133	%69.44	عالي
66	يقوم مدير المراجعة الداخلية بمراجعة واعتماد التقرير النهائي لعملية المراجعة قبل إرساله للجهات ذات العلاقة.	4.17	0.878	%83.33	عالي
	الفقرات ككل	3.87	0.675		عالية

من خلال بيانات الجدول رقم (17)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة تتراوح بين (3.47) و (4.16)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة عالية. فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بمراجعة واعتماد التقرير النهائي لعملية المراجعة

قبل إرساله للجهات ذات العلاقة" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (4.17) وبلغ انحرافها المعياري (0.878)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرات التي تنص على أنه "يكون تقرير المراجع الداخلي موضوعياً غير متحيز لجهة معينة" و "يكون تقرير المراجع الداخلي واضحاً بلغة سهلة وبسيطة ومفهومة بعيداً عن التعقيد" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.08) وبانحراف معياري (0.841) و(0.806) على التوالي وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "في حال لم يلتزم المراجع الداخلي بأحد المعايير أو المبادئ أو قواعد السلوك المهني فإنه يفصح عن ذلك وعن سبب عدم الالتزام وأثر ذلك في نتائج عملية المراجعة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.47) وبانحراف معياري قدره (1.133) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2400) يساوي (3.87) وبانحراف معياري قدره (0.675)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة بشكل عام هو بدرجة عالية.

6) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (2500) المتعلق بالمتابعة.

جدول رقم (18) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع

تطبيق المعيار رقم (2500) المتعلق بالمتابعة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
67	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات لمتابعة ردود الإدارة على الملاحظات الواردة في التقارير المرسلة.	3.97	0.845	79.44%	عالي
68	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات للرقابة والتأكد من أن الإدارة تنفذ أعمالها بفاعلية.	3.75	0.806	75.00%	عالي
69	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات لرقابة قبول المخاطر.	3.50	0.878	70.00%	عالي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
70	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات لمتابعة تنفيذ نتائج وتوصيات المهام الاستشارية المقدمة.	3.64	0.899	72.78%	عالي
	الفقرات ككل	3.72	0.722		عالية

من خلال بيانات الجدول رقم (18)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2500) المتعلقة بالمتابعة تتراوح بين (3.50) و (3.97)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة عالية، فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات لمتابعة ردود الإدارة على الملاحظات الواردة في التقارير المرسلة" على المرتبة الأولى، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.97) وبلغ انحرافها المعياري (0.845)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرات التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات للرقابة والتأكد من أن الإدارة تنفذ أعمالها بفاعلية" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.75) وانحراف معياري قدره (0.806)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية أيضاً، في حين حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات لرقابة قبول المخاطر" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.50) وانحراف معياري قدره (0.878) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2500) يساوي (3.72) بانحراف معياري قدره (0.722)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (2500) المتعلقة بالمتابعة بشكل عام هو بدرجة عالية.

7) تحليل البيانات ذات العلاقة بواقع تطبيق المعيار رقم (2600) المتعلقة بقبول الإدارة

للمخاطر.

جدول رقم (19) استخدام مقاييس النزعة المركزية في تحليل إجابات المشاركين في الدراسة حول فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2600) المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	واقع التطبيق
71	يتناقش مدير المراجعة الداخلية مع الإدارة إذا اعتقد أن الإدارة قد قبلت شيئاً من المخاطر أعلى من المستوى المقبول بالنسبة إلى إدارة الشركة.	3.64	1.073	72.78%	عالي
72	في حال رفضت الإدارة تخفيض مستوى المخاطر المقبولة يقوم مدير المراجعة الداخلية بالكتابة إلى مجلس الإدارة لحل الأمر.	3.81	1.091	76.11%	عالي
	الفقرات ككل	3.72	1.038		عالية

من خلال بيانات الجدول رقم (19)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية التي تقيس فقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2600) المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر تتراوح بين (3.64) و(3.81)، وجميعها تشير إلى أن واقع تطبيق هذا المعيار هو بدرجة عالية، فلقد حصلت الفقرة التي تنص على أنه "في حال رفضت الإدارة تخفيض مستوى المخاطر المقبولة يقوم مدير المراجعة الداخلية بالكتابة إلى مجلس الإدارة لحل الأمر" على المرتبة الأولى، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.81) وبلغ انحرافها المعياري (1.091)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، بينما حصلت الفقرة التي تنص على أنه "يتناقش مدير المراجعة الداخلية مع الإدارة إذا اعتقد أن الإدارة قد قبلت شيئاً من المخاطر أعلى من المستوى المقبول بالنسبة إلى إدارة الشركة" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.64) وانحراف معياري قدره (1.073) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية أيضاً، كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات واقع تطبيق المعيار رقم (2600) يساوي (3.72) وانحراف معياري قدره (1.038)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها عالية، ما يدل على أن هناك اتفاقاً بين المشاركين في الدراسة على أن واقع تطبيق المعيار رقم (2600) والمتعلقة بقبول الإدارة للمخاطر بشكل عام هو بدرجة عالية.

يتضح مما سبق أن واقع تطبيق معايير الأداء هو بدرجة متوسطة فيما يخص المعايير

التالية:

- المعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية .
 - المعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل .
 - المعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة.
- يتضح مما سبق أيضاً أن واقع تطبيق معايير الأداء هو بدرجة عالية فيما يخص المعايير

التالية:

- المعيار رقم (2300) المتعلق بأداء عملية المراجعة .
- المعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة .
- المعيار رقم (2500) المتعلق بالمتابعة .
- المعيار رقم (2600) المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر.

4-3-3 اختبار فرضيات الدراسة:

قبل البدء باختبار الفرضيات لابد من إخضاع البيانات للتحليل وذلك للتأكد من أن هذه

البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، وللوقوف على ذلك تم استخدام اختبار Kolmogorov-

Smirnov، وعلى أساس الفرضيات التالية:

الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

والجدول التالي يبين نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov:

جدول رقم (20) نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov

المعنوية المشاهدة	Kolmogorov- Smirnov	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغير
0.20	0.108	17.147	107.750	معايير الصفات
0.61	0.179	5.449	20.889	معيار 1000
0.20	0.116	3.763	32.889	معيار 1100

المعنوية المشاهدة	Kolmogorov- Smirnov	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغير
0.20	0.099	7.242	34.694	معيار 1200
0.20	0.144	4.808	19.278	معيار 1300
0.14	0.128	25.264	149.972	معايير الأداء
0.07	0.146	5.427	19.972	معيار 2000
0.20	0.107	5.149	22.778	معيار 2100
0.07	0.140	4.495	23.722	معيار 2200
0.06	0.197	3.783	22.500	معيار 2300
0.06	0.206	6.752	38.694	معيار 2400
0.06	0.133	2.889	14.861	معيار 2500
0.11	0.189	2.076	7.444	معيار 2600

من نتائج الجدول أعلاه، يتبين أن قيم مستوى المعنوية المشاهدة لكل المحاور أكبر من 0.05 ما يعني عدم رفض الفرضية الصفرية أي أن البيانات في جميع محاور الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وبذا يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي اللامعلمي في اختبار فرضيات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

أولاً- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص هذه الفرضية على أنه لا تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات.

يتم اختبار الفرضية أعلاه على كل معيار من معايير الصفات، حيث تم صياغة الفرضيات الفرعية على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات (معيار 1000، معيار 1100، معيار 1200، معيار 1300) بدرجة قليلة.

الفرضية البديلة: تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في

ظل معايير الصفات (معيار 1000، معيار 1100، معيار 1200، معيار 1300) بدرجة عالية. ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما هي موضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (21) نتائج اختبار حول المتوسط العام لدرجة الاتفاق على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات

المعيار	المتوسط الحسابي الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t-value	P-value
معيار 1000	20.889	5.449	3.180	0.003	0.003
معيار 1100	32.889	3.763	14.174	0.000	0.000
معيار 1200	34.694	7.242	3.889	0.000	0.000
معيار 1300	19.278	4.808	1.594	0.120	0.120
معايير الصفات	107.750	17.147	6.211	0.000	0.000

من نتائج الجدول رقم (21) يتبين الآتي:

1) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (1000) تساوي (3.180) بدلالة معنوية مشاهدة (0.003) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (1000) المتعلق بالأهداف والسلطات والمسؤوليات بدرجة عالية.

2) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (1100) تساوي (14.174) بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (1100) المتعلق بالاستقلالية والموضوعية بدرجة عالية.

3) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (1200) تساوي (3.889)

بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة وبدل العناية المهنية اللازمة بدرجة عالية.

4) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (1300) تساوي (1.594) بدلالة معنوية مشاهدة (0.120) وهي أكبر من (0.05)، لذلك لا ترفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (1300) المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة بدرجة قليلة.

5) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق معايير الصفات تساوي (6.211) بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في معايير الصفات بدرجة عالية.

ثانياً- اختبار الفرضية الفرعية الثانية .

تنص هذه الفرضية على أنه: لا تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء .

يتم اختبار الفرضية أعلاه على كل معيار من معايير الأداء، حيث تم صياغة الفرضيات

الفرعية على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء (معيار 2000، معيار 2100، معيار 2200، معيار 2300، معيار 2400، معيار 2500، معيار 2600) بدرجة منخفضة.

الفرضية البديلة: تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء (معيار 2000، معيار 2100، معيار 2200، معيار 2300، معيار 2400، معيار 2500، معيار 2600) بدرجة عالية.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما هي موضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (22) نتائج اختبار حول المتوسط العام لدرجة الاتفاق على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الأداء

المعيار	المتوسط الحسابي الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t-value	P-value
معيار 2000	18	19.972	5.427	2.180	0.036
معيار 2100	21	22.778	5.149	2.071	0.046
معيار 2200	21	23.722	4.495	3.634	0.001
معيار 2300	18	22.500	3.783	7.136	0.000
معيار 2400	30	38.694	6.752	7.726	0.000
معيار 2500	12	14.861	2.889	5.940	0.000
معيار 2600	6	7.444	2.076	4.174	0.000
معايير الأداء	126	149.972	25.264	5.693	0.000

من نتائج الجدول رقم (22) يتبين الآتي:

1) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (2000) تساوي (2.180) بدلالة معنوية مشاهدة (0.036) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية بدرجة عالية.

2) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (2100) تساوي (2.071) بدلالة معنوية مشاهدة (0.046) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل

بدرجة عالية.

(3) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (2200) تساوي (3.634) بدلالة معنوية مشاهدة (0.001) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة بدرجة عالية.

(4) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (2300) تساوي (7.136) بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (2300) المتعلق بأداة عملية المراجعة بدرجة عالية.

(5) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (2400) تساوي (7.726) بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة بدرجة عالية.

(6) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (2500) تساوي (5.940) بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (2500) المتعلق بالمتابعة بدرجة عالية.

(7) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعيار رقم (2600) تساوي (4.174) بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات

توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعيار رقم (2600) المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر بدرجة عالية.

(8) قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق معايير الأداء تساوي (5.693) بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في معايير الأداء بدرجة عالية.

ثالثاً- اختبار الفرضية الرئيسية .

تنص هذه الفرضية على أنه: لا تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني.

يتم اختبار الفرضية أعلاه عن طريق صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة على

النحو التالي:

الفرضية الصفرية: تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني بدرجة قليلة.

الفرضية البديلة: تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني بدرجة عالية.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما هي

موضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (23): نتائج اختبار حول المتوسط العام لدرجة الاتفاق على واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية

المتغير	المتوسط الحسابي الفرضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t-value	P-value
المعايير الدولية	216	257.72	40.604	6.165	0.000

بالنظر إلى البيانات المعروضة في الجدول رقم (23) يتضح أن قيمة الاختبار الإحصائي لاختبار واقع تطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية تساوي (257.72) بدلالة معنوية مشاهدة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية تطبق في المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية بدرجة عالية.

4-4 عرض نتائج الدراسة وتوصياتها:

1-4-4 نتائج الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية، فبعد الاطلاع على الأدبيات العلمية والدراسات السابقة الخاصة بموضوع الدراسة وإجراء الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1- تطبق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية بدرجة عالية .

2- تطبق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية الليبية في ظل معايير الصفات بدرجة عالية فيما يخص المعايير التالية:

- المعيار رقم (1000) المتعلق بالأهداف والسلطات والمسؤوليات .
- المعيار رقم (1100) المتعلق بالاستقلالية والموضوعية .
- المعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة .

3- تطبق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية

الليبية في ظل معايير الصفات بدرجة متوسطة فيما يخص المعيار رقم (1300) المتعلق
ببرنامج ضمان وتحسين الجودة .

4- تطبق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية

الليبية في ظل معايير الأداء بدرجة متوسطة فيما يخص المعايير التالية:

- المعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية .

- المعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل .

- المعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة.

5- تطبق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية

الليبية في ظل معايير الأداء بدرجة عالية فيما يخص المعايير التالية:

- المعيار رقم (2300) المتعلق بأداء عملية المراجعة .

- المعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة .

- المعيار رقم (2500) المتعلق بالمتابعة .

- المعيار رقم (2600) المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر .

4-4-2 توصيات الدراسة:

بناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

1- على مجالس الإدارات والإدارات العليا بالشركات محل الدراسة تعزيز الالتزام بتطبيق

المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، وكذلك العمل على مواكبة آخر

المستجدات في المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية.

2- أشارت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق المعيار المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة يتم

بدرجة متوسطة في الشركات محل الدراسة، وعليه نوصي في هذا الخصوص بالآتي:

أ. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بتطوير برنامج لتأكيد وتحسين الجودة، بحيث

يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.

ب. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بتطوير برنامج لتقييم كفاءة وفاعلية نشاط

المراجعة الداخلية .

ج. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بإجراء التقييم الداخلي لنشاط المراجعة الداخلية

بصورة دورية للتأكد من مدى التوافق مع المعايير وقواعد السلوك المهني.

د. ضرورة قيام طرف خارجي مؤهل ومستقل بتقييم نشاط المراجعة الداخلية بشكل دوري

أو على الأقل مرة كل خمس سنوات .

هـ. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية برفع نتائج التقييم الخارجي والتقييم الدوري إلى

مجلس الإدارة حال الانتهاء من عملية التقييم.

3- أشارت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق المعيار المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية يتم

بدرجة متوسطة في الشركات محل الدراسة، وعليه نوصي في هذا الخصوص بالآتي:

أ. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بإعداد خطة على أساس المخاطر لتحديد

أولويات المراجعة الداخلية بما يتوافق مع أهداف الشركة .

ب. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بعرض خطط وأنشطة المراجعة الداخلية والمواد

المطلوبة متضمنة التغيرات المرحلية المهمة على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة

للمراجعة والمصادقة عليها .

ج. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بالتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة

وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة المراجعة المعتمدة .

د. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه

نشاط المراجعة الداخلية .

هـ. ضرورة قيام مديري المراجعة الداخلية بتبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الجهات

ذات العلاقة بتقديم خدمات التوكيد والاستشارات للتأكد من التغطية السليمة وتلافي

ازدواجية الجهود.

4- أشارت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق المعيار المتعلق بطبيعة العمل يتم بدرجة متوسطة في

الشركات محل الدراسة، وعليه نوصي في هذا الخصوص بالآتي:

- أ. ضرورة قيام المراجعين الداخليين بتقويم عمليات الحوكمة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في الشركة بما يكفل تحقيق أهدافها .
- ب. ضرورة قيام المراجعين الداخليين بتقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفعالية أهداف وبرامج وأنشطة الشركة المتعلقة بالقيم الأخلاقية .
- ج. ضرورة قيام المراجعين الداخليين بتقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الشركة تدعم وتساند استراتيجيات وأهداف الشركة .
- د. ضرورة قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر والمشاركة في تحسينها .
- هـ. ضرورة قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقييم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في التعامل مع مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات.
- و. ضرورة قيام المراجعين الداخليين بمراجعة البرامج والعمليات للتأكد من مدى مطابقتها للنتائج للأهداف والغايات الموضوعية.

5- أشارت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق المعيار المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة يتم بدرجة متوسطة في الشركات محل الدراسة وعليه نوصي في هذا الخصوص بالآتي:

- أ. ضرورة قيام المراجعين الداخليين بوضع خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها .
- ب. ضرورة قيام المراجعين الداخليين بمراجعة أهداف النشاط المراد مراجعته ووسائل الرقابة على أداء هذا النشاط.
- ج. ضرورة قيام المراجعين الداخليين بتحديد الموارد المناسبة الكافية واللازمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة، وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة والقيود الزمنية ، والموارد المتاحة.
- د. ضرورة قيام المراجعين الداخليين بوضع وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف عملية المراجعة تتضمن إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز مهمة

المراجعة ومن ثم المصادقة على البرامج قبل البدء في تنفيذه.

6- ضرورة تدعيم إدارات وأقسام المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة بأهمية المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية، وتدعيم إدراك هذه الإدارات والأقسام بأهمية الاسترشاد بهذه المعايير في وضع اللوائح والقوانين للرفع من كفاءة وفاعلية عمليات المراجعة الداخلية وذلك من خلال إقامة وإعداد دورات تدريبية لكفاءة العاملين بهذه الإدارات والأقسام.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- إبراهيم، رائد محمد (2014)، أثر إسناد وظائف المراجعة الداخلية لطرف خارجي على إدراك المصالح لمصداقية القوائم المالية للشركة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، مصر.
- أبوبكر، عبد العزيز أعبيد (2005)، دور المراجعة الداخلية في دعم الهيكل الرقابي بالوحدات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، كلية الاقتصاد - جامعة طرابلس، العدد (5).
- أبوغاية، سمير أحمد، والشاذلي، تحسين بهجات (1989)، دراسات متقدمة في المراجعة، دار العلم، دبي.
- اشتوي، إدريس عبد السلام (1996)، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، بيروت دار النهضة العربية، لبنان.
- البديري، مسعود عبد الحفيظ (2005)، المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة بنغازي، مجلة دراسات الاقتصاد والتجارة، كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي.
- بكري، علي حجاج (2005)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد (30).
- الجبوري، محمد مصطفى (2017)، تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس.
- جربوع، يوسف محمود (2003)، المراجعة الداخلية وأهدافها، وأساسيات الإطار النظري في

- مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، غزة.
- جمعة، أحمد حلمي (2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان.
- — (2008)، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى.
- الخطيب، خالد راغب (2010)، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مجلة المجتمع العربي، عمان، المجلد (1)، العدد (2).
- خلاط، صالح ميلود (2005)، استقراء وتقييم مجالات التطور المهني في مفهوم وأهداف ومجال عمل المراجعة الداخلية، مجلة الدراسات العليا، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، العدد (16).
- — (2007)، مجال خدمات المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية التابعة للقطاع العام في ليبيا، كتيب المؤتمر الأول حول الرقابة الداخلية الواقع والآفاق، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.
- — (2011)، الاتجاه نحو المهنية في المراجعة الداخلية، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، العدد (13).
- الدويري، صفوت مصطفى (2005)، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- الرحالة، محمد ياسين (2005)، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (1)، العدد (1).
- سعيد، كمال محمد (2010)، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- الجامعة الإسلامية، غزة.

- سعدي، ويحيى، أوصيف، لخضير (2012)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد (6)، العدد (5).
- السلامي، عارف عتيق (2005)، مدى التزام شركات التأمين اليمنية بمعايير التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.
- شاهين، إبراهيم عثمان (2002)، دراسة لجدوى معايير أداء المراجعة الداخلية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد (4).
- صالح، ومايو، يزيد، عبد الله (2016)، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، دراسة ميدانية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد (9).
- الصحن، وسرايا، والسوافيري، عبد الفتاح محمد، محمد السيد، فتحي رزق (2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
- الطلحان، محمود، والحموي، منصور حامد، ومحمود أبو العلا، ومحمود هشام (1998)، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة.
- الطويل، عصام محمد (2009)، مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عاشور، بشير محمد (1990)، تقييم دور المراجع الداخلي في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قارون.
- عبد الكريم، عارف عبد الله (2003)، أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقرير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (2).
- عبد المغني، فضل علي (2003)، مدى تطبيق معايير المراجعة الداخلية في البنوك التجارية،

- رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
- عبد الوهاب، إبراهيم طه (2004)، **المراجعة: النظرية العلمية والممارسة المهنية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- العفيفي، مؤمن محمد حسن (2009)، **مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد في المؤسسات الاقتصادية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة.**
- العمري، وعبد المغني، أحمد محمد، فضل عبد الفتاح (2006)، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (2)، العدد (2).**
- غفير، كاميليا مسعود (1995)، **مدى توافر المقومات الأساسية لوظيفة المراجعة الداخلية في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، بنغازي.**
- الفطيمي، محمد مفتاح (2004)، **تقييم فعالية إدارات المراجعة الداخلية- دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.**
- لطفي، أمين السيد أحمد (2005)، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الإسكندرية، الدار الجامعية.**
- — (2007)، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الإسكندرية، الدار الجامعية.**
- مبارك، الرفاعي إبراهيم (2009)، **جودة المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية المساهمة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا.**

- مخلوف، أحمد محمد (2007)، **المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.**
- مسعود، فاطمة محمد (2010)، **مدى تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، دراسة حالة - مصرف الجمهورية - الإدارة العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس.**
- الناغي، محمود السيد (2000)، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار للتطبيق، المنصورة، المكتبة العصرية.**
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2004)، **معايير المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، الرياض، منشورات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.**
- الوردات، خلف عبد الله (2006)، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، عمان، مؤسسة الوراق.**
- ، مراحل عملية التدقيق الداخلي، من خلال زيارة موقع مقال، منصة مقالات عربية حرة على شبكة المعلومات الدولية الانترنت في 16-5-2019 على الموقع <http://mqqal.com>

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Getie Mihret,D,& Wendimiyis Mawa (2007),Internal Audit Effectiveness` An Ethiopian Firm–Case Study, **Managerial Auditing, Journal**.Vol.(22), No.(5).
- Krishna. M. et. al, (2011), Impact of Information Technology on Internal Auditing, **Africa Journal of Business Management**, Vol. (15), No.(4).
- Macrae, E. and Gils, D. (2014). Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. **Managerial Auditing Journal**, Vol.(4), No (12).
- Moeinaddin, M. & Keshavarzian, M. (2013). Identifying and Ranking

the Factors Impacting Audit Quality from the Perspective of Audit Firms Using FANP and Ptois, **Interdisciplinary of Contemporary Research In Business Journal**, Vol.(4), No.(12).

- Suyono, E. (2012). Determinant Factors Affecting The Audit Quality: An Indonesian Perspective. **Global Review of Accounting and Finance Journal**, Vol. (3), No (2).
- The Institute of Internal Auditors. Internal Auditing is A Key Contributor to Corporate Governance, 22-4-2019 <http://www.iaa.org.uk/new/161298.html>.
- The Institute of Internal Auditors (2003), International Standards for Professional Practice of Internal Auditing, **Managerial Auditing Journal**, Vol. (2) ,No.(1).
- The Institute of Internal Auditors (1997), **Standards for the Professional Practice of Internal Auditing Florida**: The Institute of Internal Auditors Inc, 1997.
- The IIA. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Altamonte Springs, Florida: The IIA, Inc. 1978.
- IFACI(2003) www.ifaci.com/f.sommaire.htm, 1-6-2019.
- <https://ha.theiaa.org/>2017, 22-6-2019.

ملاحق البحث

ملحق رقم (1)
صحيفة الاستبيان .

دولة ليبيا
وزارة التعليم
جامعة الزاوية
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

صحيفة استبيان

موجهة إلى المراجعين الداخليين العاملين في شركات توزيع المشتقات النفطية
جزء من رسالة ماجستير بعنوان:

واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية
الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني

إعداد الطالب:

أحمد عمار خليفة الميساوي

إشراف:

الدكتور صالح ميلود خلاط

جامعة الزاوية
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة المحترمون / المراجعون الداخليون المشاركون في الدراسة

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة , وذلك بهدف استكمال دراسة علمية بعنوان:

**واقع تطبيق معايير المراجعة الداخلية في شركات توزيع المشتقات النفطية
الليبية في ظل المعايير الدولية للأداء المهني**

لذا يرجو الباحث من سيادتكم التكرم بالإجابة عن كل فقرة من فقرات الاستبانة بكل دقة وموضوعية , بما يساعد على إكمال هذه الدراسة , مع استعداده لتوضيح أي نقاط غامضة في الفقرات.

ويود الباحث أن يؤكد كذلك بأن كل البيانات التي تقدمها من خلال إجابتك عن فقرات الاستبانة سوف تعامل بمنتهى السرية المطلقة , وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمي. وفي الختام يتقدم الباحث بخالص شكره وتقديره على حسن تعاونكم وإنفاق جزء من وقتكم الثمين لخدمة البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

والسلام عليكم

الباحث

أحمد عمار خليفة الميساوي

مدلول بعض المصطلحات المستخدمة في البحث:

1. **المراجعة الداخلية:** نشاط استشاري وتأكدي مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة , وتحسين عمليات الشركة , بما يؤدي لمساعدة الشركة على تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة.
2. **المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية:** أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية بشكل فاعل من خلال تحديدها للأسس والمبادئ الإرشادية لما يجب أن تكون عليه ممارسات المراجعة الداخلية وتوفيرها إطاراً لإنجاز وتعزيز أنشطته ووضع أسس تقييم أدائه.
3. **معايير الصفات:** هي المعايير التي تتحدد الصفات أو الخصائص التي يجب توفرها في الأفراد والمؤسسات الذين يمارسون المراجعة الداخلية بها.
4. **معايير الأداء:** وهي المعايير التي تتعلق بوصف طبيعة خدمات المراجعة الداخلية وتحدد معايير الجودة التي يتم على أساسها قياس الأداء لهذه الخدمات.
5. **خدمات التأكيد:** هي عملية فحص موضوعي للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقل لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.
6. **الخدمات الاستشارية:** هي أنشطة تقدم المشورة , والخدمات المتعلقة بها لعميل ما, والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا العميل ويكون المقصود بها إضافة قيمة وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.
7. **الرقابة:** أي تصرف أو قرار تتخذه الإدارة ومجلس الإدارة وجهات أخرى بهدف إدارة المخاطر وزيادة درجة احتمال تحقيق الغايات والأهداف الموضوعية.
8. **إدارة المخاطر:** هي عملية تحديد وتقييم وإدارة الأحداث أو المواقف المحتملة وتأمين الرقابة عليها بهدف التوصل إلى تأكيدات معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة.
9. **الحوكمة:** هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات بهدف تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفاعلة لتحقيق خطط وأهداف المنظمة.
10. **قواعد السلوك المهني:** مجموعة القواعد والمبادئ والتقاليد التي تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة , وتهدف إلى رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامتها وأعضائها، كما تدعو إلى بث روح الثقة في نفوس جمهور المتعاملين مع أعضاء المهنة والمتطوعين إلى خدماتها.

رجاء القيام بوضع علامة (✓) أمام العبارة المناسبة أو ملء الفراغ المناسب:

القسم الأول: معلومات عامة

1- اسم الشركة.....

2- اسم الوظيفة التي تشغلونها داخل الشركة:

مساعد مراجع مراجع مراجع رئيس

رئيس قسم المراجعة الداخلية مدير إدارة المراجعة الداخلية

أخرى (من فضلك اذكرها).....

3- المؤهل العلمي:

دبلوم عالي ليسانس بكالوريوس

ماجستير دكتوراه آخر (من فضلك اذكره).....

4- التخصص:

محاسبة إدارة أعمال اقتصاد

تمويل ومصارف أخرى (من فضلك اذكره).....

5- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات

من 10 إلى أقل من 15 سنة 15 سنة فأكثر

6- عدد الدورات التدريبية التي حصلت عليها في مجال المراجعة الداخلية:

أقل من أربع دورات من 4- 8 دورات

أكثر من 8 دورات لا يوجد

7- هل ترغب في الحصول على نتائج هذه الدراسة ؟

نعم لا

في حالة الإجابة بنعم أرجو تزويدي ببريدك الإلكتروني.....

القسم الثاني: معلومات تتعلق بواقع تطبيق المعايير الدولية للأداء المهني للمراجعة الداخلية:

رجاء القيام بوضع علامة (✓) في المربع الواقع أمام العبارة المناسبة لما يتم لديكم:

أولاً: معايير الصفات

(أ) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (1000) المتعلق بالأهداف والسلطات والمسؤوليات.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
1	توجد في الشركة وثيقة للمراجعة الداخلية تحدد أهداف وصلاحياتها ومسؤوليات المراجعة الداخلية.					
2	تحدد وثيقة المراجعة الداخلية مجال عمل المراجع الداخلي.					
3	يقوم مدير قسم المراجعة الداخلية بمراجعة وثيقة المراجعة الداخلية بشكل دوري.					
4	اعتماد مجلس الإدارة لوثيقة المراجعة الداخلية.					
5	تحدد وثيقة المراجعة الداخلية طبيعة خدمات التوكيد والخدمات الاستشارية التي تقدم إلى الشركة.					
6	يتم الإقرار بالطبيعة الإلزامية لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني ، وتعريف المراجعة الداخلية في وثيقة المراجعة الداخلية.					

(ب) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (1100) المتعلق بالاستقلالية والموضوعية.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)

					7	تتبع إدارة أو قسم المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة في الهيكل التنظيمي للشركة.
					8	يجب أن يكون نشاط المراجعة الداخلية في مأمّن من أي تدخل في تحديد مجال المراجعة وإنجاز أعمالها أو إيصال النتائج.
					9	يتواصل مدير المراجعة الداخلية بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة.
					10	يتم مراعاة عدم وجود مصلحة شخصية للمراجعين في الأنشطة المطلوب منهم مراجعتها.
					11	يقوم المراجع الداخلي بتجميع الأدلة لدعم نتائج المراجعة وتوصياتها بعيداً عن التأثيرات والأهواء الشخصية.
					12	لا يقوم المراجع الداخلي بأعمال تنفيذية تدخل في نطاق اختصاصات الإدارات الأخرى.
					13	إذا تم الإخلال بالاستقلالية أو موضوعية المراجع الداخلي يتم الإفصاح عن ذلك لمجلس الإدارة.
					14	يتمتع المراجع الداخلي عن تقييم العمليات التي سبق أن قام بتنفيذها.

(ج) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (1200) المتعلق بالكفاءة وبدل العناية المهنية اللازمة.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
15	يملك المراجعون الداخليون المهارات والمعارف					

					والمؤهلات والكفاءات اللازمة للقيام بالأعمال والمسؤوليات الموكلة إليهم.
					16 تعمل إدارة المراجعة الداخلية على تشجيع المراجعين الداخليين على تطوير مهاراتهم من خلال الحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة.
					17 يقوم مدير المراجعة الداخلية بالحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين إذا كان المراجعون الداخليون يفتقدون إلى المعارف والخبرات ومختلف المهارات اللازمة لتنفيذ كل أو جزء من مهمة المراجعة.
					18 يمتلك المراجعون الداخليون المعرفة الكافية بالمخاطر الأساسية لتكنولوجيا المعلومات وطرائق الرقابة ومعرفة تقنيات المراجعة المعتمدة على التكنولوجيا الحديثة.
					19 يمتلك المراجعون الداخليون المعارف الكافية لتقييم خطر حدوث الغش والكيفية التي تدير فيها الشركة تلك المخاطر.
					20 يأخذ المراجعون الداخليون في الحسبان درجة التعقيد والأهمية النسبية للأمر التي يقومون بتنفيذها.
					21 يأخذ المراجعون الداخليون في الحسبان كفاية وفعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.
					22 يبذل المراجعون الداخليون العناية المهنية اللازمة عند إنجاز المهام التوكيدية والمهام الاستشارية.
					23 يأخذ المراجعون الداخليون في الحسبان تكلفة أنشطة التوكيد مقارنة مع المنافع المحتملة.
					24 يعمل المراجعون الداخليون على تحسين معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم عن طريق التطوير المهني المستمر.

(د) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (1300) المتعلق ببرنامج ضمان وتحسين الجودة.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
25	يضع ويحافظ مدير المراجعة الداخلية على تطوير برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث					

					يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.
					26 يقوم مدير المراجعة الداخلية بتطوير برنامج لتقييم كفاءة وفاعلية نشاط المراجعة الداخلية.
					27 يقوم مدير المراجعة الداخلية بالمراجعة والقياس والإشراف على نشاط المراجعة الداخلية بشكل دوري مستمر من خلال السياسات والإجراءات الروتينية لإدارة نشاط المراجعة الداخلية.
					28 يقوم مدير المراجعة الداخلية بإجراء التقييم الداخلي لنشاط المراجعة الداخلية بصورة دورية للتأكد من مدى التوافق مع المعايير وقواعد السلوك المهني.
					29 يقوم طرف خارجي مؤهل ومستقل بتقييم نشاط المراجعة الداخلية بشكل دوري أو على الأقل مرة كل خمس سنوات.
					30 يقوم مدير المراجعة الداخلية برفع نتائج التقييم الخارجي والتقييم الداخلي الدوري إلى مجلس الإدارة حال الانتهاء من عملية التقييم.

ثانياً: معايير الأداء

(أ) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (2000) المتعلق بإدارة نشاط المراجعة الداخلية.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطلق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
31	يقوم مدير المراجعة الداخلية بإعداد خطة على أساس المخاطر لتحديد أولويات المراجعة الداخلية بما يتوافق مع أهداف					

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
	الشركة.					
32	يقوم مدير المراجعة الداخلية بعرض خطط أنشطة المراجعة الداخلية والموارد المطلوبة متضمنة التغييرات المرحلية المهمة على الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة للمراجعة والمصادقة عليها.					
33	يقوم مدير المراجعة الداخلية بالتأكد من أن موارد المراجعة الداخلية مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة المراجعة المعتمدة.					
34	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوجيه نشاط المراجعة الداخلية.					
35	يقوم مدير المراجعة الداخلية بتبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع الجهات ذات العلاقة بتقديم خدمات التوكيد والاستشارات للتأكد من التغطية السليمة وتلافي ازدواجية الجهود.					
36	يقوم مدير المراجعة الداخلية بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن هدف , وسلطة , ومسؤولية , وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً للخطة الموضوعه له, وعن التزام هذا النشاط بالمعايير وقواعد السلوك المهني.					

(ب) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (2100) المتعلق بطبيعة العمل.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
37	يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم عمليات					

					الحوكمة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في الشركة , بما يكفل تحقيق أهدافها.
					38 يقوم المراجع الداخلي بتقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفعالية أهداف وبرامج وأنشطة الشركة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.
					39 يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في الشركة تدعم وتساند استراتيجيات وأهداف الشركة.
					40 يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمشاركة في تحسينها.
					41 يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في التعامل مع مخاطر الشركة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات.
					42 يقوم المراجع الداخلي بمراجعة البرامج والعمليات للتأكد من مدى مطابقة النتائج للأهداف والغايات الموضوعية.
					43 عند تقديم خدمة استشارية يقوم المراجع الداخلي باقتراح إجراءات رقابية تحقق الهدف من الاستشارة.

(ج) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (2200) المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
44	يقوم المراجعون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة , تتضمن أهداف المهمة , ونطاقها , وتوقيتها, والموارد المخصصة لها.					
45	عند إعداد الخطة يقوم المراجع بمراجعة أهداف النشاط المراد مراجعته ووسائل الرقابة على أداء هذا النشاط.					
46	عند إعداد الخطة يأخذ المراجع بعين الاعتبار مدى كفاية وفعالية عمليات الرقابة وإدارة المخاطر للنشاط وإمكانية تحسينها.					
47	يراعى المراجع الداخلي عند تحديد نطاق المهمة أن يكون كافياً لتحقيق أهداف هذه المهمة.					
48	يشمل نطاق عملية المراجعة الداخلية كل ما له صلة من أنظمة ووثائق وسجلات وأفراد وممتلكات مادية بما في ذلك تلك التي تكون تحت سيطرة أطراف ثالثة.					
49	يقوم المراجعون الداخليون بتحديد الموارد المناسبة والكافية واللائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة وذلك بالارتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة , والقيود الزمنية , والموارد المتاحة.					
50	يقوم المراجعون الداخليون بوضع وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف عملية المراجعة تتضمن إجراءات لتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات أثناء إنجاز مهمة المراجعة وتم المصادقة على البرنامج قبل البدء في تنفيذه.					

(د) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (2300) المتعلق بأداء عملية المراجعة.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
51	يقوم المراجع الداخلي بتحديد معلومات كافية , وموثوقة , وذات صلة , ومفيدة , لتحقيق أهداف عملية المراجعة.					
52	يبني المراجع الداخلي استنتاجاته ونتائج عملية المراجعة على مجموعة من التقييمات والتحليل المناسبة.					
53	يقوم المراجع الداخلي بتوثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجاته ونتائج عملية المراجعة.					
54	يقوم مدير المراجعة الداخلية بالضبط والتحكم بالوصول إلى وثائق عملية المراجعة.					
55	يقوم مدير المراجعة الداخلية بالإشراف على مهام المراجعة للتأكد من تحقيق أهداف تلك المهام وضبط جودتها وتطوير فريق العمل.					
56	يقوم مدير المراجعة الداخلية بتوثيق عملية الإشراف على المهام والاحتفاظ بالأدلة التي تثبت ذلك.					

(هـ) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (2400) المتعلق بتوصيل نتائج عملية المراجعة.

الرقم	الفقرات	تطبيق درجة عالية جداً (5)	تطبيق درجة عالية (4)	تطبيق درجة متوسطة (3)	تطبيق درجة قليلة (2)	تطبيق درجة قليلة جداً (1)
57	يقوم المراجع الداخلي بإيصال نتائج عملية المراجعة عن طريق تقرير يتضمن أهداف العملية ونطاقها والاستنتاجات والتوصيات وخطط العمل ذات الصلة.					
58	يتضمن تقرير المراجع الداخلي محددات استعمال ونشر نتائج العملية عند السماح للأطراف الخارجية بالاطلاع عليها.					
59	يكون تقرير المراجع الداخلي دقيقاً وخالياً من الأخطاء.					
60	يكون تقرير المراجع الداخلي موضوعياً غير متحيز لجهة معينة					
61	يكون تقرير المراجع الداخلي واضحاً بلغة سهلة وبسيطة ومفهومة بعيداً عن التعقيد.					
62	تقرير المراجع الداخلي كامل وشامل لم يغفل عن شيء ضروري ويتضمن المعلومات والملاحظات المهمة والملاءمة التي تدعم الاستنتاجات والتوصيات.					
63	يحرص المراجع الداخلي على أن يقدم تقريره في الوقت المناسب.					
64	يشير المراجع الداخلي في تقريره إلى أنه قام بعمله وفقاً لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية إذا كان ملتزماً بتطبيق هذه المعايير.					
65	في حال لم يلتزم المراجع الداخلي بأحد المعايير أو المبادئ أو قواعد السلوك المهني فإنه يفصح عن ذلك وعن سبب عدم الالتزام وأثر ذلك في نتائج عملية المراجعة.					
66	يقوم مدير المراجعة الداخلية بمراجعة التقرير النهائي لعملية المراجعة واعتماده قبل إرساله إلى الجهات ذات العلاقة.					

(و) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (2500) المتعلق بالمتابعة.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
67	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات لمتابعة ردود الإدارة على الملاحظات الواردة في التقارير المرسلة.					
68	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات للرقابة والتأكد من أن الإدارة تنفذ أعمالها بفاعلية.					
69	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات لرقابة قبول المخاطر.					
70	يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع إجراءات لمتابعة تنفيذ نتائج وتوصيات المهام الاستشارية المقدمة.					

(ز) فقرات ذات علاقة بالمعيار رقم (2600) المتعلق بقبول الإدارة للمخاطر.

الرقم	الفقرات	تطبق بدرجة عالية جداً (5)	تطبق بدرجة عالية (4)	تطبق بدرجة متوسطة (3)	تطبق بدرجة قليلة (2)	تطبق بدرجة قليلة جداً (1)
71	يتناقش مدير المراجعة الداخلية مع الإدارة إذا اعتقد أن الإدارة قد قبلت شيئاً من المخاطر أعلى من المستوى المقبول بالنسبة إلى إدارة للشركة.					
72	في حال رفضت الإدارة تخفيض مستوى المخاطر المقبولة يقوم مدير المراجعة الداخلية بالكتابة إلى مجلس الإدارة لحل الأمر.					

إذا كانت لديك أية تعليقات أو ملاحظات تحب أن تضيفها عن واقع تطبيق المعايير الدولية للأداء

ملحق رقم (2)

التحليلات الإحصائية لبيانات الدراسة
الميدانية.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.929	30

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.902	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.702	8

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.900	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.787	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.897	42

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.929	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.844	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.868	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.857	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
914.	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
863.	4

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
914.	2

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
945.	72

الشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid شركة الراحلة	9	25.0	25.0	25.0
شركة البريقة	7	19.4	19.4	44.4
نفط ليبيا	6	16.7	16.7	61.1
الطرق السريعة	6	16.7	16.7	77.8
الشرارة	8	22.2	22.2	100.0
Total	36	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مساعد مراجع	8	22.1	22.1	22.1
مراجع	18	50.0	50.0	63.9
مراجع رئيس	1	2.8	2.8	66.7
رئيس قسم المراجعة الداخلية	5	13.9	13.9	80.6
مدير ادارة المراجعة الداخلية	4	11.1	11.1	91.7
Total	36	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid دبلوم عالي	6	16.7	16.7	16.7
بكالوريوس	26	72.2	72.2	88.9
ماجستير	3	8.3	8.3	97.2
دبلوم متوسط	1	2.8	2.8	100.0
Total	36	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	27	75.0	75.0	75.0
إدارة أعمال	2	5.6	5.6	80.6
اقتصاد	3	8.3	8.3	88.9
تمويل ومصارف	3	8.3	8.3	97.2
دبلوم متوسط	1	2.8	2.8	100.0
Total	36	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	9	25.0	25.0	25.0
من 5 إلى أقل من 10	13	36.1	36.1	61.1
من 10 إلى أقل من 15	6	16.7	16.7	77.8
من 15 فأكثر	8	22.2	22.2	100.0
Total	36	100.0	100.0	

عدد الدورات التدريبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 4 دورات	22	61.1	61.1	61.1
من 4 - 8	3	8.3	8.3	69.4
أكثر من 8	1	2.8	2.8	72.2
لا يوجد	10	27.8	27.8	100.0
Total	36	100.0	100.0	

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	Sum1000	Sum1100	Sum1200	Sum1300	Sum2000	Sum2100	Sum2200	Sum2300	Sum2400	Sum2500	Sum2600
N	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36	36
Normal Mean	20.8889	32.8889	34.6944	19.2778	19.9722	22.7778	23.7222	22.5000	38.6944	14.8611	7.4444
Parameter Std. Deviation _{s,a,b}	5.44992	3.76281	7.24202	4.80839	5.42737	5.14982	4.49515	3.78342	6.75201	2.88991	2.07632
Most Extreme Difference _s											
Absolute Positive	.179	.116	.099	.114	.146	.107	.140	.197	.206	.133	.189
Negative	-.179	-.116	-.099	-.114	-.146	-.107	-.140	-.197	-.206	-.133	-.189
Test Statistic	.179	.116	.099	.114	.146	.107	.140	.197	.206	.133	.189
Asymp. Sig. (2-tailed)	.61	.200 ^{c,d}	.200 ^{c,d}	.200 ^{c,d}	.069	.200 ^{c,d}	.073 ^c	.059	.055	.063	.109

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

d. This is a lower bound of the true significance.

Descriptive Statistics

	N	Sum	Mean	Std. Deviation
X1	36	135.00	3.7500	.99642
X2	36	131.00	3.6389	1.07312
X3	35	117.00	3.3429	1.16171
X4	36	131.00	3.6389	1.15022
X5	36	116.00	3.2222	1.26742
X6	36	122.00	3.3889	1.04957
Valid N (listwise)	35			

Descriptive Statistics

	N	Sum	Mean	Std. Deviation
X7	36	163.00	4.5278	.65405
X8	36	149.00	4.1389	.79831
X9	36	166.00	4.6111	.59894
X10	36	151.00	4.1944	.70991
X11	36	147.00	4.0833	.69179
X12	36	153.00	4.2500	.96732
X13	36	142.00	3.9444	.89265
X14	36	113.00	3.1389	1.15022
X15	36	134.00	3.7222	1.00317
X16	36	107.00	2.9722	1.05522
X17	36	114.00	3.1667	1.05560
X18	36	120.00	3.3333	1.01419
X19	36	132.00	3.6667	.86189
X20	36	135.00	3.7500	.93732
X21	36	128.00	3.5556	1.02663
X22	36	136.00	3.7778	.79682
X23	36	117.00	3.2500	1.02470
X24	36	126.00	3.5000	1.15882
X25	36	122.00	3.3889	1.17784
X26	36	118.00	3.2778	1.03126
X27	36	127.00	3.5278	.84468
X28	36	121.00	3.3611	1.04616
X29	36	89.00	2.4722	1.31987
X30	36	117.00	3.2500	1.40153
X31	36	113.00	3.1389	1.01848
X32	36	120.00	3.3333	1.04198
X33	36	118.00	3.2778	.97427
X34	36	120.00	3.3333	1.09545
X35	36	113.00	3.1389	1.15022
X36	36	135.00	3.7500	1.02470
X37	36	118.00	3.2778	1.08525
X38	36	114.00	3.1667	.97101
X39	36	106.00	2.9444	.95452
X40	36	116.00	3.2222	1.04502
X41	36	119.00	3.3056	1.06421
X42	36	120.00	3.3333	1.14642
X43	36	127.00	3.5278	.87786
X44	36	122.00	3.3889	.87105
X45	36	119.00	3.3056	.82183
X46	36	129.00	3.5833	.80623
X47	36	123.00	3.4167	.84092
X48	36	123.00	3.4167	.93732

X49	36	122.00	3.3889	.90326
X50	36	116.00	3.2222	.83190
X51	36	132.00	3.6667	.75593
X52	36	131.00	3.6389	.76168
X53	36	134.00	3.7222	.91374
X54	36	137.00	3.8056	.85589
X55	36	137.00	3.8056	.92023
X56	36	139.00	3.8611	.72320
X57	36	142.00	3.9444	.82616
X58	36	130.00	3.6111	1.02198
X59	36	141.00	3.9167	.84092
X60	36	147.00	4.0833	.84092
X61	36	147.00	4.0833	.80623
X62	36	132.00	3.6667	.89443
X63	36	141.00	3.9167	.80623
X64	36	138.00	3.8333	.87831
X65	36	125.00	3.4722	1.13354
X66	36	150.00	4.1667	.87831
X67	36	143.00	3.9722	.84468
X68	36	135.00	3.7500	.80623
X69	36	126.00	3.5000	.87831
X70	36	131.00	3.6389	.89929
X71	36	171.00	4.7500	6.81333
X72	36	137.00	3.8056	1.09073
Valid N (listwise)	36			

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Mean1000	36	3.5009	.91619
Mean1100	36	4.1111	.47035
Mean1200	36	3.4694	.72420
Mean1300	36	3.2130	.80140
Mean2000	36	3.3287	.90456
Mean2100	36	3.2540	.73569
Mean2200	36	3.3889	.64216
Mean2300	36	3.7500	.63057
Mean2400	36	3.8694	.67520
Mean2500	36	3.7153	.72248
Mean2600	36	3.7222	1.03816
Valid N (listwise)	36		

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum1000	36	20.8889	5.44992	.90832

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum1000	3.180	35	.003	2.88889	1.0449	4.7329

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum1100	36	32.8889	3.76281	.62713

One-Sample Test

	Test Value = 24					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum1100	14.174	35	.000	8.88889	7.6157	10.1620

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum1200	36	34.6944	7.24202	1.20700

One-Sample Test

	Test Value = 30					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum1200	3.889	35	.000	4.69444	2.2441	7.1448

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum1300	36	19.2778	4.80839	.80140

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum1300	1.594	35	.120	1.27778	-.3491	2.9047

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
TotalSum1	36	107.7500	17.14705	2.85784

One-Sample Test

	Test Value = 90					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
TotalSum1	6.211	35	.000	17.75000	11.9483	23.5517

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum2000	36	19.9722	5.42737	.90456

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum2000	2.180	35	.036	1.97222	.1359	3.8086

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum2100	36	22.7778	5.14982	.85830

One-Sample Test

	Test Value = 21					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum2100	2.071	35	.046	1.77778	.0353	3.5202

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum2200	36	23.7222	4.49515	.74919

One-Sample Test

	Test Value = 21					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum2200	3.634	35	.001	2.72222	1.2013	4.2432

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum2300	36	22.5000	3.78342	.63057

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum2300	7.136	35	.000	4.50000	3.2199	5.7801

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum2400	36	38.6944	6.75201	1.12534

One-Sample Test

	Test Value = 30					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum2400	7.726	35	.000	8.69444	6.4099	10.9790

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum2500	36	14.8611	2.88991	.48165

One-Sample Test

	Test Value = 12					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum2500	5.940	35	.000	2.86111	1.8833	3.8389

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sum2600	36	7.4444	2.07632	.34605

One-Sample Test

	Test Value = 6					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Sum2600	4.174	35	.000	1.44444	.7419	2.1470

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
TotalSum2	36	149.9722	25.26374	4.21062

One-Sample Test

	Test Value = 126					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
TotalSum2	5.693	35	.000	23.97222	15.4242	32.5202

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المجموع الكلي للفقرات	36	257.7222	40.60374	6.76729

One-Sample Test

	Test Value = 216					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المجموع الكلي للفقرات	6.165	35	.000	41.72222	27.9839	55.4606